

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ
DILMA DA SILVA SANTOS

**PIS/COFINS NAS IMPORTAÇÕES DE PRODUTOS FARMACÊUTICOS:
UM ESTUDO DOS IMPACTOS NA INCIDÊNCIA DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS**

CURITIBA
2018

DILMA DA SILVA SANTOS

**PIS/COFINS NAS IMPORTAÇÕES DE PRODUTOS FARMACÊUTICOS:
UM ESTUDO DOS IMPACTOS NA INCIDÊNCIA DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS.**

Projeto de Monografia apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis, do Setor de Ciências Sociais Aplicadas, da Universidade Federal do Paraná, como pré-requisito para obtenção do título de Especialista em MBA em Gestão Contábil e Tributária.

Orientador: Professor Me. Luiz Carlos de Souza.

CURITIBA
2018

TERMO DE APROVAÇÃO

DILMA DA SILVA SANTOS

**PIS/COFINS NAS IMPORTAÇÕES DE PRODUTOS FARMACÊUTICOS:
UM ESTUDO DOS IMPACTOS NA INCIDÊNCIA DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS.**

Monografia apresentada como pré-requisito à obtenção do título de Especialista, do Curso de Especialização em MBA – Gestão Contábil e Tributária do Setor de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Federal do Paraná, sob a análise da seguinte banca examinadora:

Me. Luiz Carlos de Souza

Orientador – Departamento de Ciências Sociais Aplicadas – UFPR

Prof.

Departamento de Ciências Sociais Aplicadas – UFPR

Prof.

Departamento de Ciências Sociais Aplicadas – UFPR

Curitiba, 05 de julho de 2018.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus por abençoar e iluminar o meu caminho durante esta etapa.

Agradeço ao professor orientador mestre Luiz Carlos de Souza, pelo suporte no pouco tempo que lhe coube, pelas suas correções e incentivo.

Agradeço a minha família e amigos, por me apoiarem em todos os momentos.

Agradeço aos meus novos amigos e colegas de curso, pela cumplicidade, ajuda e amizade.

“Seja você quem for, seja qual for a posição social que você tenha na vida, a mais alta ou a mais baixa, tenha sempre como meta muita força, muita determinação e sempre faça tudo com muito amor e com muita fé em Deus, que um dia você chega lá. De alguma maneira você chega lá”

Ayrton Senna

RESUMO

Essa pesquisa tem como objetivo realizar um estudo sobre a Contribuição sobre o Financiamento Social (COFINS) e o Programa de Integração Social (PIS) incidentes nas importações aplicadas às empresas do segmento de Produtos Farmacêuticos no Brasil. Será abordado no trabalho algumas considerações sobre o sistema tributário brasileiro, definições de tributos e sobre as espécies tributárias existentes. Será discorrido sobre alguns impostos federais e os regimes de incidência cumulativo e não cumulativo aplicados para o PIS e COFINS. Neste trabalho serão tratados temas relacionados sobre a importação e internacionalização de empresas, principalmente, para o setor farmacêutico do Brasil. Dentre a metodologia utilizada destacou-se a pesquisa bibliográfica e documental utilizando-se de livros e artigos científicos já elaborados. Em relação aos métodos de abordagens optou-se pelo método qualitativo, levando-se em consideração situações com diferentes aspectos, como evidenciação, conformidade com a lei e impactos na organização. A técnica a ser utilizada será de natureza descritiva, valendo-se de técnicas que possibilitam uma aproximação do problema, buscando assim ter um maior conhecimento sobre o assunto. A pesquisa é desenvolvida com o intuito de conhecer e analisar os tributos do PIS e da COFINS na importação e verificar quais as fontes geradoras dos créditos, e qual a melhor maneira de aproveitamento desses créditos.

Palavras chave: COFINS na importação - PIS na importação - produtos farmacêuticos.

ABSTRACT

This research aims to carry out a study on the contribution on financing Social (COFINS) and the Social integration program (PIS) incidents in imports applied to pharmaceutical companies in Brazil. Will be addressed in work some considerations about the Brazilian tax system, tax definitions and on the species existing tax. Will would even take on some federal taxes and non-cumulative tax regimes and cumulative applied for the PIS and COFINS. This work will be treated themes related to importation and internationalization of enterprises, especially for the pharmaceutical industry of Brazil. Among the methodology used was bibliographical and documental research using books and scientific articles already elaborated. Methods of approaches chosen by the qualitative method, taking into consideration situations with different aspects, such as disclosure, compliance with the law and impact on organization. The technique to be used will be descriptive in nature, using techniques that allow an approximation of the problem, seeking a greater knowledge on the subject. The research is developed to meet and analyze the PIS and COFINS taxes on import and check which generating sources of credits, and what better way to take advantage of these credits.

Key words: Cofins in Import-PIS in import-pharmaceutical products.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

| | |
|--------|--|
| ART | - Artigo |
| CAMEX | - Câmara de Comércio Exterior |
| CCO | - Comunicado de Compra |
| CF | - Constituição Federal |
| CI | - Comprovante de Importação |
| CIF | - Cost, Insurance and Freight |
| CMN | - Conselho Monetário Nacional |
| COFINS | - Contribuição para Financiamento da Seguridade Social |
| CRFB | - Constituição da República Federativa do Brasil |
| CSLL | - Contribuição Social sobre o lucro líquido |
| CTN | - Código Tributário Nacional |
| DARF | - Documento de Arrecadação de Receitas Federais |
| DI | - Declaração de Importação |
| EFD | - Escrituração Fiscal Digital |
| FGTS | - Fundo Garantia do Tempo de Serviço |
| FOB | - Free on board |
| ICMS | - Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços |
| IN | - Instrução Normativa |
| INSS | - Instituto Nacional do Seguro Social |
| IOF | - Imposto sobre movimentações financeiras |
| II | - Imposto sobre produtos industrializados |
| IPTU | - Imposto Predial e Territorial Urbano |
| IPVA | - Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores |
| IR | - Imposto de Renda |
| IRPJ | - Imposto de Renda de Pessoa Jurídica |
| ISS | - Imposto sobre Serviços |
| ITBI | - Imposto de Transmissão de Bens Imóveis |
| LI | - Licenciamento não Automático da Importação |
| MDIC | - Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio exterior |
| MRE | - Ministério das Relações Exteriores |

| | |
|----------|--|
| NCM | - Nomenclatura comum do Mercosul |
| PIS | - Programa de Integração Social |
| RDC | - Resolução da Diretoria Colegiada |
| RFB | - Receita Federal do Brasil |
| RIPI | - Regulamento do Imposto Sobre Produtos |
| ROF | - Registro de Operações Financeiras |
| SEBRAE | - Serviço Brasileiro de Apoio as Micros e Pequenas empresas |
| SECEX | - Secretaria de Comércio Exterior |
| SELIC | - Sistema Especial de Liquidação e Custódia |
| SENAC | - Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial |
| SENAI | - Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial |
| SENAR | - Serviço Nacional de Aprendizagem Rural |
| SESC | - Serviço Social do Comércio |
| SESI | - Serviço Social da Indústria |
| SICALC | - Sistema de Cálculo de Acréscimos Legais da Receita Federal |
| SISCOMEX | - Sistema Integrado de Comércio Exterior |
| SPED | - Sistema Público de Escrituração Digital |
| SRF | - Secretaria da Receita Federal |
| STF | - Supremo Tribunal Federal |

SUMÁRIO

| | |
|--|-----------|
| 1. INTRODUÇÃO | 11 |
| 1.1 CONTEXTO E PROBLEMA | 11 |
| 1.2 OBJETIVOS | 12 |
| 1.3 JUSTIFICATIVA | 12 |
| 2. REFERENCIAL TEÓRICO..... | 14 |
| 2.1 TRIBUTOS | 14 |
| 2.1.1 Impostos..... | 15 |
| 2.1.2 Taxas..... | 16 |
| 2.1.3 Contribuições de Melhorias | 18 |
| 2.1.4 Empréstimos Compulsórios..... | 19 |
| 2.2 TRIBUTOS FEDERAIS | 20 |
| 2.2.1 Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ | 20 |
| 2.2.2 Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)..... | 22 |
| 2.2.3 Imposto sobre os produtos industrializados (IPI)..... | 24 |
| 2.2.4 Imposto sobre a Exportação (IE)..... | 25 |
| 2.2.5 Imposto sobre a Importação (II) | 25 |
| 2.2.6 Programa de Integração Social (PIS)..... | 26 |
| 2.2.7 Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) ... | 26 |
| 2.3 REGIMES DE INCIDÊNCIA PARA O PIS E A COFINS..... | 27 |
| 2.3.1 Regime de Incidência Cumulativa | 28 |
| 2.3.2 Regime de Incidência Não-Cumulativa | 28 |
| 2.3.3 Créditos Admitidos no Regime não Cumulativo | 29 |
| 2.3.4 Tributação Monofásica do Pis e Cofins | 30 |
| 2.3.5 Tributações Diferenciadas..... | 30 |
| 2.3.6 CST (Códigos De Situação Tributária) Pis/Cofins | 31 |
| 2.3.7 Vencimento do Pis/Cofins | 33 |
| 2.4 IMPORTAÇÃO | 34 |
| 2.4.1 Siscomex na Importação | 36 |
| 2.4.2 Tipos De Operação Na Importação..... | 37 |
| 2.4.3 Tributos Incidentes Sobre Importação..... | 38 |
| 2.5 PIS E COFINS NA IMPORTAÇÃO..... | 39 |
| 2.5.1 Hipóteses De Aproveitamento De Crédito PIS/COFINS - Importação | 42 |

| | |
|---|-----------|
| 2.5.2 Direito ao Crédito no PIS/COFINS - Importação | 42 |
| 2.5.3 Direito ao Credito PIS/COFINS - Importação por conta e ordem de terceiros.. | 43 |
| 2.5.4 Alíquotas para cálculo dos Créditos - | 44 |
| 2.5.5 Isenção do Pis/Cofins - Importação..... | 44 |
| 2.5.6 Não Incidência PIS/COFINS - Importação | 45 |
| 2.5.7 Prazo de Recolhimento do Pis/Cofins - Importação | 45 |
| 2.6 INDUSTRIA FARMACEUTICA..... | 46 |
| 2.6.1 Siscomex na Importação de Medicamentos..... | 47 |
| 2.6.2 Fatos Geradores da Incidência dos Créditos Tributários Relacionados ao Credito de Pis/Cofins na Importação de Produtos Farmacêuticos | 47 |
| 2.6.3 Bases de Cálculo Relacionados ao Credito nas Importações de Produtos Farmacêuticos..... | 49 |
| 2.6.4 EXEMPLO PRÁTICO | 50 |
| 3. METODOLOGIA DA PESQUISA..... | 52 |
| 3.1 TIPOLOGIAS QUANTO AOS OBJETIVOS..... | 52 |
| 3.2 TIPOLOGIAS QUANTO AO PROBLEMA DE PESQUISA | 52 |
| 3.3 TIPOLOGIAS DA PESQUISA QUANTO À ABORDAGEM DOS PROCEDIMENTOS..... | 52 |
| 3.4 COLETAS DE DADOS DOS DADOS E INFORMAÇÕES..... | 53 |
| 4. CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES | 54 |
| REFERÊNCIAS..... | 56 |

1. INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTO E PROBLEMA

Segundo Oliveira (2013), com a elevada carga tributária no país cada vez mais as empresas buscam alternativas, realizando análises internos para identificar qual a melhor forma de economizar, sem sair da legalidade. O pouco ou nenhum conhecimento por parte dos empresários contribuí para o mau funcionamento das organizações, pois a maioria desconhece os tributos (impostos, taxas e contribuições) que lhe são cobrados, bem como o impacto dos mesmos sobre os custos dos produtos, atingindo diretamente no preço de venda dos mesmos. Para tanto, o contador deve estar atento e obedecer às normas de contabilidade e da legislação tributária, para a correta apuração da situação econômica da empresa.

Uma das discussões mais frequentes, principalmente na área empresarial, é a elevada carga tributária, com sua variedade de impostos, taxas e contribuições, juntamente com uma legislação complexa e ultrapassada. Diante desse cenário há uma preocupação dos gestores em relação ao equilíbrio financeiro e a estabilidade de suas empresas no mercado, fazendo com que os mesmos busquem por alternativas para eliminar, diminuir ou adiar tributos.

O presente estudo, tem por finalidade analisar duas contribuições sociais que incidem na importação de produtos farmacêuticos, o Programa de Integração Social – PIS na importação e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS na importação.

A partir da publicação da Lei 10.865/04, o PIS e a COFINS passaram a incidir também sobre a importação de bens e serviços. Isso se deu para atender uma antiga reivindicação da indústria nacional, que se sentia prejudicada, pois os produtos importados não eram tributados e os nacionais sim. Os tributos incidentes na importação têm sua competência determinada na Constituição Federal de 1988, com normas gerais estabelecidas em leis complementares.

O presente trabalho irá demonstrar algumas informações sobre PIS/COFINS na importação de produtos farmacêuticos, quais as fontes geradoras de crédito para o PIS/COFINS e seus impactos no preço final desses produtos no Brasil.

Também irá demonstrar para as empresas e empresários do segmento de produtos farmacêuticos a importância de elaborar um bom planejamento tributário

para o PIS e a COFINS, pois muitas vezes por falta de conhecimento essas empresas acabam por pagar uma elevada carga tributária.

Será abordado nesse trabalho: quais os impactos na incidência de créditos tributário do PIS/COFINS nas importações de produtos farmacêuticos?

1.2 OBJETIVOS

- Objetivos Geral

O objetivo deste trabalho é identificar as fontes geradoras dos créditos de PIS E COFINS na importação de produtos farmacêuticos, e qual a melhor maneira que esses créditos podem ser aproveitados.

- Objetivos Específicos

(I) Mapear os fatos geradores da incidência dos créditos tributários relacionados ao crédito de PIS/COFINS; (II) Identificar as bases de cálculo relacionados ao crédito nas importações de produtos farmacêuticos; (III) Consolidar propostas para aproveitar os créditos tributários originados nas importações relacionados a PIS/COFINS.

1.3 JUSTIFICATIVA

Para as organizações, obter redução de custos e despesas é de extrema importância para a tomada de decisões, pois o mercado é bastante competitivo e o gestor deve estar preparado para as constantes mudanças. Quando esta redução se tratar de tributos, um dos profissionais indicado para proceder com um estudo mais profundo e capaz de avaliar se estes estão sendo excessivos é o profissional de contabilidade.

Chaves (2012, p. 1) afirma que a contabilidade tributária é “ferramenta necessária para todos os profissionais ligados à gestão empresarial, sejam contadores, economistas, administradores de empresas, advogados e outros.”

Conhecer a legislação e fazer um planejamento tributário para a organização é um dos diferenciais que podem resultar em redução da carga tributária e até mesmo, garantir a sobrevivência da empresa.

A função da Contabilidade Tributária corresponde ao conjunto de atuações e procedimentos operacionais de uma empresa que leva a uma redução dos gastos, recolhendo exatamente o montante devido que foi gerado em suas operações, fazendo com que se obtenha maior rentabilidade e competitividade (OLIVEIRA, 2013 p. 167).

O presente trabalho discorrerá sobre a possibilidade de tomada de crédito de PIS/COFINS das empresas que importam produtos no segmento farmacêutico.

Existe a possibilidade de compensação dos tributos administrados pela Receita Federal do Brasil, no entanto há modificações constante. No caso do PIS/COFINS Importação há detalhes que devem ser levados em conta pelo contribuinte, para que não sofra a aplicação de sanções.

Conforme o art. 2º Lei 10.865/2004

As pessoas jurídicas sujeitas à apuração da contribuição para o PIS e da COFINS, nos termos dos arts. 2º e 3º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, poderão descontar crédito, para fins de determinação dessas contribuições, em relação às importações sujeitas ao pagamento das contribuições de que trata o art. 1º desta Lei. (BRASIL³).

Visto isso, este trabalho irá buscar identificar a melhor forma de tributação, para minimizar o valor dos tributos a ser recolhido e quais as alternativas legais e específicas que possibilitam a redução da carga tributária, visando o crescimento econômico para empresas importadoras de produtos farmacêuticos.

Através desse estudo os profissionais da área contábil e tributária, terão maior conhecimento e assim será possível orientar melhor seus clientes nas tomadas de decisões.

Para os acadêmicos é uma possibilidade de fonte de pesquisa e uma oportunidade de análise e desenvolvimento de novas pesquisas.

Para a Universidade é importante para aumentar o acervo bibliográfico sobre o tema pesquisado.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 TRIBUTOS

FONTANELA, (2001, p.58.) dispõe que etimologicamente, a palavra tributo origina-se do latim tributum, significando dar, conceder, atribuir imposto, contribuição. O que se entrega ao Estado em sinal de sujeição o que se presta ou rende por dever.

A cobrança de tributos em sua origem era respaldada apenas no poder coercitivo do governo e sem paralelismo a qualquer benefício para o contribuinte. No final do século XVIII com o movimento constitucionalista consequente das Revoluções Francesa e Americana passou a ser regulado.

Tributo pode ser definido como o valor pago por pessoas físicas ou jurídicas ao Estado, pela ocorrência do fato gerador, que pode ser em dinheiro ou bens.

O Estado para poder cumprir seu papel primordial de prestar serviços que atendam às necessidades públicas busca obter recursos financeiros, em sua maioria provenientes, dos tributos arrecadados, e estes são transformados em bens e serviços tais como: educação, saúde, segurança pública, habitação, creches, estradas, saneamento básico, dentre outros.

O Código Tributário Nacional art. 3º e 5º define tributo como:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Art. 5º - A natureza jurídica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la: I – a denominação e demais características formais adotadas pela lei; II – a destinação legal do produto da sua arrecadação. (BRASIL⁶)

Segundo Fabretti (2017, p.106) “tributo é sempre um pagamento compulsório em moeda, forma normal de extinção da obrigação tributária.”

Oliveira apresenta as características de tributos como:

- prestação pecuniária: significa que o tributo deve ser pago em unidade de moeda corrente, inexistindo o pagamento in natura ou in labore, ou seja, o que é pago em bens ou em trabalho ou prestação de serviço;
- compulsória: obrigação independente da vontade do contribuinte;
- em moeda ou cujo valor se possa exprimir: os tributos são expressos em

moeda corrente nacional (reais) ou por meio de indexadores (ORTN, OTN, BTN, Ufir);

- que não constitua sanção de ato ilícito: as penalidades pecuniárias ou multas não se incluem no conceito de tributo; assim, o pagamento de tributo não decorre de infração de determinada norma ou descumprimento da lei;
 - instituída em lei: só existe a obrigação de pagar o tributo se uma norma jurídica com força de lei estabelecer essa obrigação;
 - cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada: a autoridade não possui liberdade para escolher a melhor oportunidade de cobrar o tributo; a lei já estabelece todos os passos a serem seguidos.
- (Oliveira, 2004, p. 24)

Para Oliveira (2013) os tributos podem ser instituídos em lei, e a sua cobrança é uma atividade da administração pública, não podendo ser exercida por outra pessoa.

Na visão de Pêgas (2018), um dos elementos fundamentais dos tributos é a alíquota, que é o percentual aplicado sobre a base de cálculo – definida por Lei Complementar – que determina o valor do tributo que deve ser pago. As alíquotas podem ser cobradas de duas formas: em percentual e por valor fixo.

Ainda segundo Pêgas (2018), os tributos cientificamente podem ser divididos em duas espécies: Vinculados aqueles que tem relação entre a arrecadação e o serviço prestado ou a prestar pelo estado sendo eles as taxas, contribuições de melhoria e contribuições especiais; Não Vinculados aqueles não possuem vínculo entre a arrecadação e a destinação, onde o tributo é devido independentemente de qualquer atividade estatal em relação ao contribuinte citamos aqui os impostos.

Sendo assim pode-se dizer que, tributo é uma obrigação jurídica, advinda da lei, cujas relações entre contribuintes e Estado são estabelecidas por normas do Direito Tributário, impondo aos indivíduos o dever de entregar parte de suas rendas e patrimônio para a manutenção e desenvolvimento do Estado.

Conforme o artigo 5º do CTN os tributos estão divididos em três espécies: impostos, taxas e contribuições de melhoria.

2.1.1 Impostos

O CNT em seu art. 16º define imposto como tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independentemente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

Pode-se dizer que impostos são valores arrecadados a partir de operações realizadas por contribuintes, sejam eles pessoas jurídicas ou físicas. O valor é arrecadado pelo Estado e serve para custear os gastos públicos com saúde, segurança, educação, transporte, etc.; também é usado para investimentos em obras públicas tais como hospitais, rodovias etc. A utilização do dinheiro proveniente da arrecadação de impostos não é vinculada a gastos específicos. O governo, com a aprovação do legislativo, é quem define o destino dos valores, através do orçamento.

São tributos não vinculados e incidem sobre a renda e patrimônio das pessoas físicas e jurídicas, eles se sustentam na solidariedade social, sua receita presta-se ao financiamento das atividades gerais do Estado, fornecendo recursos de que está precisa para a busca do bem comum.

Na Constituição Federal de 1988 em seus arts. 153 a 155 os impostos são de competência única e exclusiva da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

Para Fabretti (2017, p.107), “imposto é aquele que, uma vez instituído por lei, é devido, independentemente de qualquer atividade estatal em relação ao contribuinte.”

Os impostos podem ser diretos ou indiretos, o imposto é direto, quando suportado pela própria pessoa (exemplo: IPTU, IPVA, IR, ITBI); e indireto, quando o ônus financeiro é transferido ao consumidor final (exemplos: ICMS, IPI, ISS). Estão classificados pelo Código Tributário Nacional de acordo com a base econômica sobre a qual incidem.

2.1.2 Taxas

O código Tributário Nacional define taxas conforme o art. 77:

Art. 77. As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição
Parágrafo único. A taxa não pode ter base de cálculo ou fato gerador idênticos aos que correspondam a imposto nem ser calculada em função do capital das empresas. (BRASIL⁶)

Por ser um tributo vinculado, a taxa não está ligada a uma atividade estatal globalmente considerada, sempre se vinculando a uma atividade estatal específica relativa ao contribuinte (CF, art. 145, II e CTN, art. 79, II).

Podem ser classificadas em duas categorias: taxas de serviços públicos e taxas de poder da polícia.

Mello discorre sobre serviço público;

Serviço público é toda atividade de oferecimento de utilidade ou comodidade material destinada à satisfação da coletividade em geral, mas fruível singularmente pelos administrados, que o Estado assume como pertinente a seus deveres e presta por si mesmo ou por quem lhe faça as vezes, sob um regime de Direito Público – portanto consagrador de prerrogativas de supremacia e de restrições especiais – instituídos em favor dos interesses definidos como públicos no sistema normativo. (MELLO 2004, p.620)

As taxas de serviços públicos têm como circunstância o fato gerador algum serviço público, são valores pagos por pessoas físicas ou jurídicas ao ente tributante, ao utilizarem serviços, tais como registros, alterações de cadastros, emissão de documentos, iluminação pública, coleta de lixo e resíduos, dentre outros, e podem ter outras denominações como tarifas, contas etc.

Ichihara explica e exemplifica uma forma de taxa de serviço público.

O serviço público deverá ser utilizado ou usufruído pelo contribuinte, por exemplo, a taxa de expedição de certidão (O Estado preste um serviço fornecendo a certidão e o contribuinte, recebendo diretamente ou usufruindo o serviço prestado pelo Estado, paga o tributo em espécie de taxa). (ICHIHARA 2009, p.85)

As taxas de poder de polícia têm como objetivo específico, o exercício de atividade administrativa pública em razão do interesse ou bem comum, sempre que a administração pública efetuar atos pertinentes a concessão de licença, autorização, dispensa, isenção ou fiscalização enseja a cobrança da taxa de polícia.

O artigo 78 do CTN traz a seguinte definição de Poder de Polícia:

Art. 78. Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à

tranquilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos.

Parágrafo único. Considera-se regular o exercício do poder de polícia quando desempenhado pelo órgão competente nos limites da lei aplicável, com observância do processo legal e, tratando-se de atividade que a lei tenha como discricionária, sem abuso ou desvio de poder. (BRASIL₆)

2.1.3 Contribuições de Melhorias

O CTN define contribuições de melhoria conforme o art. 81:

A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado. (BRASIL₆)

Oliveira (2013) esclarece que as contribuições de melhoria são tributos que se destinam a fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização direta ou indireta do imóvel.

A contribuição de melhoria pode ser instituída e cobrada por quaisquer dos Entes tributantes, desde que, por evidente, seja realizada a obra pública que dá sustentação ao fato gerador deste tributo.

A contribuição de melhoria é um tributo que decorre de atuação do Estado indiretamente relacionada com o contribuinte. Sua cobrança é possível sempre que, em decorrência de realização de obra pública, for valorizada a propriedade imobiliária. Vale salientar que se trata de tributo não renovável e exigível após o término da obra.

Em seu art.82 o CTN dispõe sobre os requisitos mínimos:

Art. 82. A lei relativa à contribuição de melhoria observará os seguintes requisitos mínimos:

I - Publicação prévia dos seguintes elementos:

- a) memorial descritivo do projeto;
- b) orçamento do custo da obra;
- c) determinação da parcela do custo da obra a ser financiada pela contribuição;
- d) delimitação da zona beneficiada;
- e) determinação do fator de absorção do benefício da valorização para toda a zona ou para cada uma das áreas diferenciadas, nela contidas;

II - Fixação de prazo não inferior a 30 (trinta) dias, para impugnação pelos interessados, de qualquer dos elementos referidos no inciso anterior;

III - regulamentação do processo administrativo de instrução e julgamento da impugnação a que se refere o inciso anterior, sem prejuízo da sua apreciação judicial.

§ 1º A contribuição relativa a cada imóvel será determinada pelo rateio da parcela do custo da obra a que se refere a alínea c, do inciso I, pelos imóveis situados na zona beneficiada em função dos respectivos fatores individuais de valorização.

§ 2º Por ocasião do respectivo lançamento, cada contribuinte deverá ser notificado do montante da contribuição, da forma e dos prazos de seu pagamento e dos elementos que integram o respectivo cálculo. (BRASIL₆)

2.1.4 Empréstimos Compulsórios

O empréstimo compulsório tem previsão constitucional disposta no art. 15, do CTN, o qual determina as condições para o seu estabelecimento, a saber:

Art. 15. Somente a União, nos seguintes casos excepcionais, pode instituir empréstimos compulsórios: I - guerra externa, ou sua iminência; II - calamidade pública que exija auxílio federal impossível de atender com os recursos orçamentários disponíveis; III - conjuntura que exija a absorção temporária de poder aquisitivo. Parágrafo único. A lei fixará obrigatoriamente o prazo do empréstimo e as condições de seu resgate, observando, no que for aplicável, o disposto nesta Lei. (BRASIL₆)

Amaro (2009, p. 50) salienta que “o empréstimo compulsório é um ingresso de recursos temporário nos cofres do Estado, pois a arrecadação acarreta para o Estado a obrigação de restituir a importância que foi prestada.”

O empréstimo compulsório traz requisitos obrigatórios para sua cobrança, conforme dispõe a CRFB/88, em seu artigo 148:

Art. 148 - A União, mediante lei complementar poderá instituir empréstimos compulsórios:

I - Para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, b.

Parágrafo único. A aplicação dos recursos proveniente de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição. (BRASIL₂)

Portanto, esse tipo de tributo funciona como um recurso que o governo pode se utilizar desde que de forma temporária, e com a obrigação de devolvê-lo ao contribuinte posteriormente.

Segundo Amaro (2010, p. 69), “esse tributo, a exemplo das taxas, conecta-se com determinada atuação estatal, qual seja, a realização de uma obra pública de

que decorra, para os proprietários de imóveis adjacentes, uma valorização (ou melhoria) de sua propriedade.”

2.2 TRIBUTOS FEDERAIS

Os tributos são de competência da União estão dispostos no artigo 153 da Constituição Federal. Compete a União cobrar tributos sobre produtos industrializados; operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários; propriedade territorial rural; grandes fortunas, nos termos de lei complementar; importação de produtos estrangeiros; exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; renda e proventos de qualquer natureza.

Atualmente entre os tributos cobrados pela união estão: IR (Imposto de Renda); CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido); IPI (Imposto sobre os produtos industrializados) IE (Imposto de Exportação); II (imposto de Importação); PIS (Programas de Integração Social); COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social).

2.2.1 Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ

O IRPJ foi instituído pelo Código Tributário Nacional Lei 5.172/66 através do art. 43:

O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (BRASIL⁶)

De acordo com Oliveira (2013, p.93), o Artigo 43 do Código Tributário Nacional determina que o fato gerador do Imposto de Renda é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou proventos de qualquer natureza. isto é, resultados positivos auferidos pela empresa.

Conforme Instrução Normativa RFB nº 1700, de 14 de março de 2017 no seu Art. 4º são contribuintes do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ):

I - as pessoas jurídicas; e

II - as empresas individuais.

§ 1º As disposições deste artigo aplicam-se independentemente de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional.

§ 2º As empresas públicas e as sociedades de economia mista, bem como suas subsidiárias, são contribuintes nas mesmas condições das demais pessoas jurídicas.

§ 3º Sujeita-se à tributação aplicável às pessoas jurídicas o Fundo de Investimento Imobiliário nas condições previstas no art. 2º da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999.

§ 4º O consórcio constituído na forma prevista nos arts. 278 e 279 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e as pessoas jurídicas consorciadas deverão observar o disposto em legislação específica.

§ 5º Salvo disposição em contrário, a expressão pessoa jurídica, quando empregada nesta Instrução Normativa, compreende todos os contribuintes a que se refere este artigo. (BRASIL¹)

Na visão de Pêgas (2018, p.314), os princípios básicos do imposto de renda são os critérios da Generalidade: toda e qualquer forma de renda ou provento deverá ser tributada nos limites e condições da lei; da Universalidade: o tributo deverá ser cobrado de todos que auferirem renda, nos termos fixados na lei, sem distinção de sexo, cor, nacionalidade, profissão, etc.; e da Progressividade: o imposto de renda deve ser graduado por faixas, de modo que alíquotas mais elevadas recaiam sobre as faixas maiores de renda, ou seja, cobra-se mais de quem tem mais e menos de quem tem menos.

O fato gerador desse tributo é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda (decorrente do capital, do trabalho, ou da conjugação de ambos) e de proventos de qualquer natureza, assim entendidos todos os acréscimos não compreendidos no conceito de renda (SABBAG, 2011, p.1079).

A tributação do IR ocorre quando há aumento patrimonial, através de aumento de capital de trabalho desenvolvido com obtenção de lucro, na ocorrência de indenizações ou doações recebidas a qualquer título.

O IR é classificado com um tributo de finalidade fiscal, tendo em vista que visa essencialmente arrecadar recursos aos cofres públicos. Contudo, a aplicação ao mesmo de uma finalidade extrafiscal faz-se necessária ante a situação econômica atual do país, uma vez que a finalidade extrafiscal: “objetiva fundamentalmente intervir numa situação social ou econômica” (ALEXANDRE, 2012, p. 68).

A Receita Federal é o órgão que fiscaliza o IRPJ, a cobrança é feita sobre todos os ganhos e rendimentos de capital recebidos durante o exercício, tendo como

função principal confrontar o que foi gasto no período com aquilo que foi recebido. Caso a pessoa jurídica não declare tais fatos, haverá uma multa pelo não cumprimento da obrigação. Alexandre discorre sobre a base de cálculo:

A base de cálculo desse imposto é o montante real, arbitrado ou presumido da renda ou dos proventos tributáveis. Na sistemática do lucro real, o contribuinte efetivamente calcula seu lucro, abatendo do faturamento as despesas legalmente autorizadas. Nos termos regulamentares, o lucro real é definido como o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições exclusões ou compensações. Para o lucro presumido o sujeito passivo aplica um percentual legal sobre o valor de sua receita bruta, obtendo como resultado um montante que se presume ser seu lucro. Já para o lucro arbitrado é aplicada quando não é possível o cálculo preciso do lucro real e o contribuinte não cumpre o requisito para a tributação com base no lucro presumido. (Alexandre, 2010, p. 560)

A Instrução Normativa RFB nº 1700, de 14 de março de 2017 no seu Art. 27 diz que a base de cálculo do IRPJ, é determinada segundo a legislação vigente na data da ocorrência do respectivo fato gerador, é o lucro real, lucro presumido ou lucro arbitrado, correspondente ao período de apuração.

O IRPJ tem sua alíquota definida em 15%, se o faturamento ultrapassar 20.000 mensal para lucro real, ou 60.000 trimestral para o real e presumido tem-se o adicional de 10%. A IN 1700/2017 traz no seu artigo 29 o seguinte texto:

Art. 29. A alíquota do IRPJ é de 15% (quinze por cento).
 § 1º A parcela do lucro real, presumido ou arbitrado que exceder o valor resultante da multiplicação de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) pelo número de meses do respectivo período de apuração, sujeita-se à incidência de adicional do imposto sobre a renda à alíquota de 10% (dez por cento).
 § 2º O valor do adicional será recolhido integralmente, não sendo permitidas quaisquer deduções. (BRASIL₁)

2.2.2 Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)

A contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL ou CSSL) foi instituída pela Lei 7.689/1988.

De acordo com a Lei nº 8.981, de 1995:

Art.57. Aplicam-se à CSLL as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor. (BRASIL₈)

A Contribuição social sobre o Lucro incide sobre o lucro líquido das organizações, após o imposto de renda. A CSLL é devida pelas pessoas jurídicas e as pessoas físicas a elas equiparadas. A alíquota da CSLL é de 9% (nove por cento) para as pessoas jurídicas em geral, e de 15% (quinze por cento), para as pessoas jurídicas consideradas instituições financeiras. Segundo a IN 1.700/2017 as alíquotas são as seguintes

Art. 30. A alíquota da CSLL é de:

I - 15% (quinze por cento), exceto no período compreendido entre 1º de setembro de 2015 e 31 de dezembro de 2018, no qual vigorará a alíquota de 20% (vinte por cento), nos casos de:

- a) pessoas jurídicas de seguros privados e de capitalização;
- b) bancos de qualquer espécie e agências de fomento;
- c) distribuidoras de valores mobiliários;
- d) corretoras de câmbio e de valores mobiliários;
- e) sociedades de crédito, financiamento e investimentos;
- f) sociedades de crédito imobiliário;
- g) administradoras de cartões de crédito;
- h) sociedades de arrendamento mercantil; e
- i) associações de poupança e empréstimo;

II - 15% (quinze por cento), exceto no período compreendido entre 1º de outubro de 2015 e 31 de dezembro de 2018, no qual vigorará a alíquota de 17% (dezessete por cento), no caso de cooperativas de crédito; e

III - 9% (nove por cento), no caso de:

- a) administradoras de mercado de balcão organizado;
- b) bolsas de valores e de mercadorias e futuros;
- c) entidades de liquidação e compensação;
- d) empresas de fomento comercial ou factoring; e
- e) demais pessoas jurídicas. (BRASIL¹)

Conforme Oliveira (2013) esta contribuição tem como objetivo financiar a seguridade social através dos lucros obtidos pelas pessoas jurídicas, bem como entidades equiparadas pela legislação do imposto de renda.

Oliveira (2013) ressalta que o fato gerador deste tributo são os lucros auferidos no exercício.

A apuração da CSLL deve acompanhar a forma de tributação adotada para o IRPJ. Sua base de cálculo é feita conforme Instrução Normativa RFB nº 1700, de 14 de março de 2017:

Art. 28. A base de cálculo da CSLL, determinada segundo a legislação vigente na data da ocorrência do respectivo fato gerador, é o resultado ajustado, resultado presumido ou resultado arbitrado, correspondente ao período de apuração.

Parágrafo único. As pessoas jurídicas sujeitas ao regime de tributação com base no lucro real, presumido ou arbitrado, conforme o caso, ficarão sujeitas ao mesmo critério para a determinação da base de cálculo da CSLL,

mantidos os ajustes e as alíquotas previstos na legislação para cada tributo. (BRASIL¹)

2.2.3 Imposto sobre os produtos industrializados (IPI)

Imposto de competência da União, tendo sua origem na Constituição Federal de 1934, onde era intitulado de “Imposto sobre o Consumo” e a partir da CF de 1965 passou ter a denominação de Imposto sobre os produtos industrializados (IPI).

O Decreto nº 7.212/10 (RIPI), que regulamenta a cobrança, do imposto sobre produtos industrializados, em seu artigo 3º, dispõe que produto industrializado é o resultante de qualquer operação definida neste Regulamento como industrialização, mesmo incompleta, parcial ou intermediária.

O IPI (imposto sobre produtos industrializados) é um imposto de competência exclusiva da União, que incide tanto sobre produtos estrangeiros como produtos nacionais conforme o Art. 153, IV, da CF. Seu fato gerador do IPI pode ocorrer na importação; na saída do estabelecimento industrial; na aquisição em leilões de produtos abandonados ou acabados; e em outras hipóteses específicas por lei. (PINTO, 2011, p. 71).

O CTN no seu art. 46 dispõe sobre o fato gerador:

Art. 46. O imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados tem como fato gerador:

I - o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira;

II - a sua saída dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do artigo 51;

III - a sua arrematação, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão.

Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo. (BRASIL⁶)

O IPI é um imposto federal incide sobre os produtos nacionais e importados. Cada vez que um produto sai da fábrica, o IPI é cobrado. No caso dos produtos importados, o imposto é cobrado no desembaraço aduaneiro.

A sua base de cálculo conforme os termos do art. 47 do CTN é:

I - no caso do inciso I do artigo anterior, o preço normal, como definido no inciso II do artigo 20, acrescido do montante:

a) do imposto sobre a importação;

b) das taxas exigidas para entrada do produto no País;

c) dos encargos cambiais efetivamente pagos pelo importador ou dele exigíveis;

II - no caso do inciso II do artigo anterior:

a) o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria;

b) na falta do valor a que se refere a alínea anterior, o preço corrente da mercadoria, ou sua similar, no mercado atacadista da praça do remetente;

III - no caso do inciso III do artigo anterior, o preço da arrematação. (BRASIL⁶)

Todos os produtos industrializados estão suscetíveis a tributação, mesmo que se trate de uma operação parcial, os produtos estão sujeitos ao imposto, contudo, ele não é cumulativo, mesmo que passe por inúmeros processos de industrialização, o imposto será o mesmo.

2.2.4 Imposto sobre a Exportação (IE)

Conforme Art.153 o Imposto de Exportação é de competência exclusiva da União. Tem como fato gerador a saída de produto nacional ou nacionalizado do território nacional.

O CTN traz no seu Art. 23 e 24 as seguintes disposições sobre o imposto de exportação:

Art. 23. O imposto, de competência da União, sobre a exportação, para o estrangeiro, de produtos nacionais ou nacionalizados tem como fato gerador a saída destes do território nacional.

Art. 24. A base de cálculo do imposto é:

I - Quando a alíquota seja específica, a unidade de medida adotada pela lei tributária;

II - Quando a alíquota seja *ad valorem*, o preço normal que o produto, ou seu similar, alcançaria, ao tempo da exportação, em uma venda em condições de livre concorrência.

Parágrafo único. Para os efeitos do inciso II, considera-se a entrega como efetuada no porto ou lugar da saída do produto, deduzidos os tributos diretamente incidentes sobre a operação de exportação e, nas vendas efetuadas a prazo superior às correntes no mercado internacional o custo do financiamento. (BRASIL⁶)

2.2.5 Imposto sobre a Importação (II)

Imposto sobre a importação é de competência da união conforme disposto no Art.153, o fato gerador se dá no momento da entrada de produtos estrangeiros no território nacional. A base de cálculo será definida a partir da alíquota utilizada que são dois tipos: específica e *ad valorem*. A alíquota específica é especificada por uma quantia determinada, em função da unidade de quantificação dos produtos

importados e sujeitos ao imposto. A alíquota *ad valorem* é calculada através de porcentagem incidente sobre o valor do produto.

2.2.6 Programa de Integração Social (PIS)

Conforme Lei Complementar nº 07 de 07 de setembro de 1970,

Art. 1.º - É instituído, na forma prevista nesta Lei, o Programa de Integração Social, destinado a promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas. (BRASIL¹³)

O PIS foi criado com a função de integrar a vida do empregado, com o desenvolvimento da empresa, tem como objetivo financiar o pagamento do seguro-desemprego, abono e participação na receita dos órgãos e entidades, tanto para os trabalhadores de empresas públicas, como privadas.

A contribuição para o PIS é devida por todas as pessoas jurídicas ou equiparadas e tem como fato gerador o auferimento de receitas ou com base na folha de salário, sua alíquota varia de 0,65% a 1,65% sobre a receita bruta ou 1% sobre a folha de salários, nos casos de entidades sem fins lucrativos.

2.2.7 Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS)

A COFINS foi instituída pela Lei Complementar 70 de 30/12/1991, atualmente, é regida pela Lei 9.718/98, com as alterações subsequentes.

Conforme Pegas (2011, p.553), a Constituição Federal de 1988 autorizou a criação de contribuições sociais, com o objetivo de financiar a seguridade social.

A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) está inserida no Texto Constitucional (Constituição Federal de 1988) no artigo 195, incisos I “b”, V e § 12, como segue:

I - Do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

b) a receita ou o faturamento;

IV - Do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar.

§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas. (BRASIL²).

A COFINS se destina a financiar a seguridade social (não deve confundir seu conceito com termos previdenciários), atividade implementada pelo sistema 5'S' (SESC, Sesi, SENAC, SENAI, SENAR, SEBRAE). Tem como fato gerador o faturamento mensal das empresas, que equivale às receitas auferidas pela pessoa jurídica, e sua alíquota geral é de 3% (a partir de 01.02.2001) ou 7,6% (a partir de 01.02.2004) na modalidade não cumulativa.

2.3 REGIMES DE INCIDÊNCIA PARA O PIS E A COFINS

Segundo a Lei nº 9.718/98, em seu art. 1º, foi dada a hipótese de incidência dos tributos PIS/COFINS.

Art. 1º Esta Lei aplica-se no âmbito da legislação tributária federal, relativamente às contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, de que tratam o art. 239 da Constituição e a Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, ao Imposto sobre a Renda e ao Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativos a Títulos ou Valores Mobiliários – IOF. (BRASIL⁹).

Conforme instrução normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002 no seu art. 2º as duas contribuições possuem regras bastante similares.

Art. 2º As contribuições de que trata esta Instrução Normativa têm como fatos geradores:

I - na hipótese do PIS/Pasep:

- a) o auferimento de receita pela pessoa jurídica de direito privado;
- b) a folha de salários das entidades relacionadas no art. 9º; e

II - na hipótese da Cofins, o auferimento de receita pela pessoa jurídica de direito privado.

Parágrafo único. Para efeito do disposto na alínea "a" do inciso I e no inciso II, compreende-se como receita a totalidade das receitas auferidas, independentemente da atividade exercida pela pessoa jurídica e da classificação contábil adotada para sua escrituração. (BRASIL¹).

Os tributos incidentes sobre o faturamento são definidos por Oliveira (2013, p. 153), “como aqueles que tributam as receitas no momento da entrega de bens ou serviços, simultâneos à emissão das notas fiscais, que permitirão o cálculo dos tributos que lhe incidem.”

Atualmente, vigoram dois sistemas de tributação para o PIS e a COFINS: o sistema cumulativo e o não cumulativo.

2.3.1 Regime de Incidência Cumulativa

A cumulatividade do PIS/COFINS conforme Lei 9.718/98, deve ser calculada sobre o faturamento da empresa, ou seja, a receita bruta, deduzidas das exclusões da receita também previstos no art. 3º § 2º da referida lei.

O regime da cumulatividade consiste num método de apuração em que o tributo é exigido na sua integridade, o cálculo do imposto é sobre o faturamento da empresa, ou seja, toda vez que houver saídas tributadas, deve-se efetuar o cálculo sobre o total destas saídas.

As empresas obrigadas a apurar o PIS/COFINS no regime cumulativo, não possuem direito a Crédito.

As alíquotas no regime cumulativo para o PIS e COFINS são, de 0,65% e de 3%.

2.3.2 Regime de Incidência Não-Cumulativa

O método da Não Cumulatividade foi adicionando a partir da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003. A não cumulatividade, conhecida por ser utilizada na cobrança de outros tributos, como o ICMS e o IPI, permite a apropriação de créditos cobrado em operações anteriores. No entanto, diferentemente do que acontece no ICMS e IPI, no PIS/COFINS essa apropriação de crédito deve ser desmembrada item a item, separando os produtos tributado dos que não tributados, ao invés de apropriar-se do total da operação.

Assegura o Professor José Eduardo Soares de Mello que:

A não-cumulatividade significa um sistema operacional que objetiva minimizar a carga tributária incidente sobre as operações realizadas com produtos, mercadorias e serviços, tendo por finalidade diminuir o preço que repercute na diminuição do custo de vida, possibilitando a geração de emprego, realização de investimentos empresariais e outras medidas benéficas ao desenvolvimento econômico. (MELO, 2004, p. 51-52.)

A incidência na Não Cumulatividade dos tributos possui alíquotas no geral de 1,65% e 7,60% para o PIS e COFINS.

Em regra geral, as empresas optantes pelo Lucro Real estão obrigadas ao Regime Não Cumulativo de PIS/COFINS e as empresas optantes pelo Lucro Presumido ao Regime Cumulativo. Contudo, há algumas exceções que contrapõem

essa regra, ou seja, empresas de Lucro Real que apuram o PIS/COFINS pelo Regime Cumulativo. As mesmas estão elencadas no Art. 10 da lei 10.833/2003 alterada pela Lei 13.137/2015.

2.3.3 Créditos Admitidos no Regime não Cumulativo

Os créditos são admitidos para as seguintes situações:

- Aquisições de Mercadorias para revenda, exceto se as mesmas forem sujeitas a Incidência Monofásica, Alíquota Zero ou Substituição Tributárias;
- Aquisições de Insumos para serem utilizados na fabricação de produtos;
- Aluguéis de prédios máquinas e equipamentos, utilizados na atividade da empresa, pagos à pessoa jurídica; (Inc. IV, art. 3º, Lei 10.637);
- Energia Elétrica consumida nos estabelecimentos da empresa (inciso IX, art. 3º, Lei 10.637);
- Custo de Armazenagem de Mercadorias;
- Frete CIF Saídas (Art.15, da Lei 10.833);
- Frete FOB nas Compras de Mercadorias (Art.15, da Lei 10.833);
- Depreciação de edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

As empresas do Simples Nacional e Lucro Presumido que em exercício posterior optarem pelo regime de tributação Lucro Real podem se creditar do “Fundo de Estoque” a empresa faz o cálculo sobre o estoque de abertura, devidamente comprovado, na data da mudança do regime, contudo neste caso, o crédito se dará apenas pelas alíquotas de 0,65% para o PIS e 3% para a COFINS e deve ser dividido em 12 parcelas de igual valor para a apropriação total. Também é admitido a tomada de crédito nas aquisições de máquinas e equipamentos utilizados na produção, o Art. 4º da Lei 12.546/2011 que alterou o Art. 1º da Lei 11.774 trouxe em seu texto que, a partir de Julho de 2012, é permitido o crédito total de PIS e COFINS para esses maquinários.

2.3.4 Tributação Monofásica do PIS e COFINS

Essa forma de tributação também é conhecida como concentrada. Os produtos nesse regime de incidência têm sua tributação concentrada nos fabricantes ou importadores, a tributação monofásica se dá por meio de alíquotas diferenciadas na primeira etapa da produção, e para o restante da cadeia produtiva as alíquotas ficam reduzidas a zero.

Para Chaves (2009, p. 166) a cobrança monofásica “é aquela em que o produto é tributado uma única vez na cadeia, o que é normalmente pelo contribuinte na condição de indústria ou importador.”

Entre os produtos que tem sua tributação pela incidência monofásica podemos relacionar os seguintes: combustíveis como a gasolina, óleo diesel, gás liquefeito de petróleo e álcool para fins carburantes, querosene de aviação, biodiesel; produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador e de higiene pessoal; veículos e pneus novos de borracha, e alguns tipos de bebidas.

2.3.5 Tributações Diferenciadas

A legislação do PIS/COFINS estabelece em alguns casos para produtos e serviços regimes especiais de tributação sendo eles:

- Substituição Tributária – A substituição tributária refere-se à sistemática de tributação onde o legislador estabelece a antecipação da incidência do tributo em relação a operações sucessivas. Para isso, elege como sujeito passivo, o substituto tributário. Como exemplo, se tem os tabacos, cigarilhas e as motocicletas;
- Alíquotas Reduzidas - possuem algum benefício na redução das alíquotas aplicáveis previstos na legislação. Podemos citar os produtos da cesta básica que são produtos que tem incentivo do governo e sendo assim são beneficiados com Alíquota Zero, para que fiquem mais baratos. Estes produtos não geram direito a crédito, mas também não geram débito de PIS/COFINS nas saídas;
- Isenção – A isenção ocorre quando não há obrigatoriedade conforme determinado em lei, podemos citar aqui a exportação de mercadorias para o

exterior. Na Isenção os impostos também não são devidos e os produtos não geram direito a créditos;

2.3.6 CST (Códigos De Situação Tributária) PIS/COFINS

Os Códigos de Situação Tributária foram estabelecidos através da Instrução Normativa RFB nº 1.009, de 10 de fevereiro de 2010. As empresas devem utilizar estes na parametrização de seus produtos, item a item. O processo exige um bom conhecimento dos produtos e serviços e a qual classificação do PIS e COFINS os mesmos pertencem, também é extremamente necessário conhecer os NCM (Nomenclatura Comum do Mercosul) correto dos produtos, pois é através deles que será efetuada a consulta nas tabelas disponibilizadas pela Receita.

Oliveira define CST como:

Código de Situação Tributária – CST tem a finalidade de registrar, nas operações de aquisições, custos e despesas geradoras de créditos e em relação as receitas auferidas, os códigos de Situação Tributária de Pis/Pasep e Cofins próprios de cada operação, indicando a modalidade de incidência própria do informante. (OLIVEIRA, Não p.,2014)

Os códigos CST atualmente são exigidos nas notas fiscais eletrônicas e no EFD-contribuições.

A EFD-Contribuições consiste em um sistema de arquivos digitais que faz parte do SPED, Sistema Público de Escrituração Digital, que é utilizado para apurar impostos das empresas tributadas pelo lucro real ou presumido.

Nas operações tributáveis com alíquota básica é utilizado o CST 01 e alíquotas utilizadas são: 0,65% para Pis e 3% para Cofins (modalidade cumulativa) 1,65% Pis e 7,6% Cofins (modalidade não cumulativa).

Nas operações tributáveis com alíquota diferenciada que tem seus produtos sujeitos a incidência monofásica de Pis e Cofins no fabricante ou importador devem utilizar o CST 02. Os produtos sujeitos a utilização deste CST, são: combustíveis, fármacos e perfumarias, veículos, máquinas e autopeças bebidas frias.

Nas operações de saída que caracterizam receitas podem ser utilizados os CSTs de 01 a 09, nas operações que não geram receitas, como por exemplo, transferência de mercadorias ou remessas para depósito, utiliza-se o CST 49. Nas operações de entrada ou operações com direito a crédito básico, utiliza-se os CSTs 50 a 56, já nas operações ou entradas com direito a crédito presumido, como por

exemplo, aquisição de insumos vendidos por pessoas físicas pelas agroindústrias utiliza-se os CSTs 60 a 66.

Nas aquisições de bens/serviços/mercadorias sem direito a crédito, utiliza-se os CSTs 70 a 75. Nas demais operações de entradas, que não se refiram a uma aquisição, como por exemplo, recebimento de mercadorias em transferência utilize o CST 98. Devemos aqui fazer uma observação para empresas do lucro presumido, a estas não devem informar dados referente as compras já que o cálculo do PIS E COFINS é pelo faturamento, e nas devoluções de vendas deve-se utilizar o CST 98.

| CST – PIS / COFINS | |
|--------------------|--|
| 1 | Operação Tributável com Alíquota Básica |
| 2 | Operação Tributável com Alíquota Diferenciada |
| 3 | Operação Tributável com Alíquota por Unidade de Medida de Produto |
| 4 | Operação Tributável Monofásica – Revenda a Alíquota Zero |
| 5 | Operação Tributável por Substituição Tributária |
| 6 | Operação Tributável a Alíquota Zero |
| 7 | Operação Isenta da Contribuição |
| 8 | Operação sem Incidência da Contribuição |
| 9 | Operação com Suspensão da Contribuição |
| 49 | Outras Operações de Saída |
| 50 | Operação com Direito a Crédito – Vinculada Exclusivamente a Receita Tributada no Mercado Interno |
| 51 | Operação com Direito a Crédito – Vinculada Exclusivamente a Receita Não Tributada no Mercado Interno |
| 52 | Operação com Direito a Crédito – Vinculada Exclusivamente a Receita de Exportação |
| 53 | Operação com Direito a Crédito – Vinculada a Receitas Tributadas e Não-Tributadas no Mercado Interno |
| 54 | Operação com Direito a Crédito – Vinculada a Receitas Tributadas no Mercado Interno e de Exportação |

| | |
|----|--|
| 55 | Operação com Direito a Crédito – Vinculada a Receitas Não-Tributadas no Mercado Interno e de Exportação |
| 56 | Operação com Direito a Crédito – Vinculada a Receitas Tributadas e Não-Tributadas no Mercado Interno, e de Exportação |
| 60 | Crédito Presumido – Operação de Aquisição Vinculada Exclusivamente a Receita Tributada no Mercado Interno |
| 61 | Crédito Presumido – Operação de Aquisição Vinculada Exclusivamente a Receita Não-Tributada no Mercado Interno |
| 62 | Crédito Presumido – Operação de Aquisição Vinculada Exclusivamente a Receita de Exportação |
| 63 | Crédito Presumido – Operação de Aquisição Vinculada a Receitas Tributadas e Não-Tributadas no Mercado Interno |
| 64 | Crédito Presumido – Operação de Aquisição Vinculada a Receitas Tributadas no Mercado Interno e de Exportação |
| 65 | Crédito Presumido – Operação de Aquisição Vinculada a Receitas Não-Tributadas no Mercado Interno e de Exportação |
| 66 | Crédito Presumido – Operação de Aquisição Vinculada a Receitas Tributadas e Não-Tributadas no Mercado Interno, e de Exportação |
| 67 | Crédito Presumido – Outras Operações |
| 70 | Operação de Aquisição sem Direito a Crédito |
| 71 | Operação de Aquisição com Isenção |
| 72 | Operação de Aquisição com Suspensão |
| 73 | Operação de Aquisição a Alíquota Zero |
| 74 | Operação de Aquisição sem Incidência da Contribuição |
| 75 | Operação de Aquisição por Substituição Tributária |
| 98 | Outras Operações de Entrada |
| 99 | Outras Operações |

2.3.7 Vencimento do PIS/COFINS

Conforme a Lei nº 11.933/2009, o pagamento das contribuições para o PIS e COFINS devem ser realizadas até o dia 25 (vinte e cinco) de cada mês subsequente ao mês de ocorrência do fato gerador, exceto os bancos e demais entidades financeiras e equiparadas referenciadas no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212/91, que

devem ser recolhidos até o dia 20º(vinte) de cada mês subsequente ao mês de ocorrência do fato gerador. Caso o dia do vencimento não seja dia útil, o pagamento deverá ser feito antecipadamente no primeiro dia útil antecessor.

Art. 22 da Lei nº 8.212/91. § 1º No caso de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização, agentes autônomos de seguros privados e de crédito e entidades de previdência privada abertas e fechadas, além das contribuições referidas neste artigo e no art. 23, é devida a contribuição adicional de dois vírgula cinco por cento sobre a base de cálculo definida nos incisos I e III deste artigo. (BRASIL¹⁰)

O pagamento deverá ser efetuado através de DARF (Documento de Arrecadação de Receitas Federais) emitido pelo programa SICALC (o programa deve ser baixado pelo site da Receita Federal todo início de mês para atualização das taxas da SELIC), com seu devido código de recolhimento.

2.4 IMPORTAÇÃO

Importação pode ser definida como uma transação comercial e fiscal na aquisição de produtos e serviços advindos de um país estrangeiro para dentro do país. Ou seja, entrada em solo nacional de bens ou serviços provindos do exterior. Segundo Keedi (2007, p. 17): “[...] importar é o ato de adquirir em outro país, ou trocar com este, mercadorias de seu interesse, que sejam úteis a sua população e seu desenvolvimento [...]”.

Porquanto que nenhum país nos dias de hoje consegue sobreviver apenas com recursos próprios e dependem das importações para suprir as necessidades de produtos e insumos que não existem ou não são produzidos em quantidade suficiente para atender à necessidade do país.

Conforme manual de importação Unesp

Importação consiste na compra de produtos no exterior, por parte dos países que deles necessitam, e na entrada de mercadorias num país, provenientes do exterior. é a entrada de mercadorias estrangeiras no país, apoiada em documentos oficiais e observadas as normas comerciais, cambiais e fiscais vigentes. (Unesp 2003 p. 4)

Através da importação, as empresas podem buscar por insumos e produtos de maior qualidade e menor custo, incorporar novas tecnologias, criando assim oportunidades e maior competitividade perante ao mercado e oferecendo produtos diferenciados e com maior qualidade aos seus clientes. Para (KEEDI, 2007, p. 20) “A importação de mercadorias de vários países poderá eliminar ou minimizar os problemas nacionais.”

“A internacionalização das empresas não é um fenômeno novo. No entanto, cada vez mais os executivos se deparam com a necessidade de fazer crescer as suas empresas para além das fronteiras nacionais.” (FERREIRA; REIS; SERRA, 2011, P42)

Para atuar no mercado internacional, as empresas precisam adaptar seus produtos segundo as necessidades percebidas. Em cada país há leis, costumes e usos que devem ser respeitados. Os produtos podem ser diferenciados pelas suas características e atributos, seu país de origem, seu grau de qualidade, sua garantia ou sua embalagem.

Há uma variedade de estratégias ou modos de entrada no mercado externo. Poderíamos citar as mais conhecidas: exportação, licenciamento, investimentos greenfield, alianças, joint venture e aquisições. No entanto cada estratégia deve ser definida sobre a base de meta ou vantagem competitiva que se obtém sendo internacional.

“Há muitos motivos que podem levar as empresas a expandirem-se para o estrangeiro”. Tipicamente, identificamos motivações associadas à procura de um mercado maior, de um segmento do mercado que só é viável fornecer numa optica internacional, a saturação de mercado doméstico, a fuga a pressão competitiva em outros mercados ou mesmo beneficiar de transformações nas economias receptoras – por exemplo, aquando de privatizações. (FERREIRA; REIS; SERRA, 2011, P43,44)

As empresas que buscam a internacionalização possuem vários motivos, no entanto devem conhecer bem os motivadores internos e externos, fazer um estudo amplo sobre os objetivos que a empresa pretende alcançar e os riscos e desafios que a empresa irá enfrentar com a internacionalização.

Na decisão pela internacionalização as empresas podem optar por diferentes formas de entrar no mercado, da exportação até a entrada direta. Pode buscar conhecer por parceiros que a empresa já tenha em outros países, pelos

chamados agentes que auxiliam no conhecimento dos mercados externos, ou ainda distribuidores em regiões estratégicas. Estudar as oportunidades as vantagens e desvantagens que cada país oferece definir qual o melhor ramo a seguir. Saber quais as dificuldades que se apresentarão e qual a melhor solução. A empresa precisa saber também que não só a estrutura é importante nestas classificações, mas também o reconhecimento das organizações internamente e externamente, seu montante de capital para investir, e sua capacidade de se coordenar nas ampliações e mutações no mercado.

Defronte a um mercado cada vez mais exigente e competitivo, se faz necessário que as empresas busquem expandir seus negócios. Para a realização da importação é preciso a elaboração de diversos documentos oficiais que auxiliam no controle dessas transações, tendo cada documento seu grau de importância e especificidade.

É a parte burocrática internacional do comércio exterior, pois este não é feito apenas dos procedimentos legais que permitem a exportação ou a importação, bem como dos procedimentos operacionais de embarque e desembarque de mercadorias, ou a entrega de um serviço, mas também de todo um processamento documental internacional, de modo que estas operações sejam levadas a efeito e as mercadorias possam transitar entre os países. (KEEDI, 2007, p. 119 e 120).

Os principais órgãos que regulamentam o comércio internacional no Brasil são: Conselho Monetário Nacional - CMN, Banco do Brasil, MDIC, Câmara de Comércio Exterior – CAMEX, Secretaria de Comércio Exterior – SECEX, Secretaria da Receita Federal do Brasil – SRF, e Ministério das Relações Exteriores – MRE.

Para (VAZQUEZ,2007). Toda pessoa física ou jurídica, que pretende ou exerce transações no âmbito do comércio exterior, tem como condição imprescindível o seu registro junto ao SISCOMEX – Sistema Integrado de Comércio Exterior, impreterivelmente no Sistema Radar – Ambiente de Registro e Rastreamento da atuação dos Intervenientes Aduaneiros.

2.4.1 Siscomex na Importação

Conforme VIEIRA (2015, p. 36), o “Siscomex é o programa que permite processar os registros dos documentos eletrônicos nas operações de importação e exportação.”

Esse software interliga importadores, exportadores, despachantes, transportadores, agências bancárias à Secretaria de Comércio Exterior (Secex), à Secretaria da Receita Federal e ao Banco Central. Foi implantado em 1993, com o intuito de agilizar e desburocratizar as operações de exportação, e em 1997, começou a funcionar também para os trâmites de importação.

A implantação do Siscomex contribuiu para a redução no prazo de desembaraço de mercadorias, diminuindo também o custo e o trânsito físico de documentos dentre os vários órgãos, além de controlar a possibilidade de fraude nesse processo.

Os principais documentos de importação efetuados pelo Siscomex são:

- Licenciamento não Automático da Importação (LI);
- Registro de Operações Financeiras (ROF);
- Declaração de Importação (DI);
- Comprovante de Importação (CI);
- Comunicado de Compra (CCO) – usado para importação de produtos que possuem preços cotados pela Bolsa de Mercadorias & Futuros.

2.4.2 Tipos De Operação Na Importação

As operações de transporte mais utilizada na importação são: CIF e FOB. O Manual De Importação Da Unesp define ambos da seguinte forma:

FOB – Free On Board (livre a bordo). O exportador deve, sob sua conta e risco, colocar a mercadoria a bordo do navio indicado pelo importador, no porto de embarque designado, e a partir deste momento o importador assume todos os custos e responsabilidades. Este termo é utilizado principalmente na modalidade de transporte marítimo.

CIF- Cost, Insurance And Freight (custo, seguro e frete). Todas as despesas, inclusive seguro marítimo e frete, até a chegada da mercadoria no porto de destino designado correm por conta do vendedor, todos os riscos, desde o momento que transpõe a amurada do navio, no porto de embarque, são de responsabilidade do comprador. Este termo somente pode ser utilizado para modalidade de transporte marítimo, devendo ser utilizado o termo CIP para transporte aéreo. (UNESP, 2003, p.09)

Podemos traduzir CIF (Cost, Insurance And Freight) como "custo, seguro e frete", os custos necessários para o transporte das mercadorias devem ser pagos na origem. Os importadores optam por utilizar o CIF pois torna o transporte mais

conveniente, o vendedor deve conduzir a mercadoria até o navio e porto de embarque indicado pelo comprador. Eles não precisam lidar com o manuseio, frete e outros detalhes que podem ser muito complexos. Geralmente o frete CIF é mais caro para o comprador este método é o mais usado nas exportações brasileiras por via marítima ou aquaviário doméstico.

Já a sigla FOB (Free On Board), pode ser traduzida como “Posto a Bordo”, os custos do transporte nessa modalidade são pagos no destino. Neste caso, a responsabilidade do transporte fica na incumbência do comprador depois que o fornecedor disponibilizou a mercadoria. Na modalidade de FOB o vendedor fica isento da responsabilidade uma vez que os bens são enviados, a partir do momento que as mercadorias ingressam no navio, elas são consideradas como entregues e são de responsabilidade do comprador.

Cabe salientar aqui que a lei prevê que o custo de aquisição de mercadorias para revenda está incluso os custos do transporte, sendo assim o valor de aquisição na operação FOB será diferente da operação CIF. Ambos os contratos discriminam informações de origem e destino que determinam onde a responsabilidade começa e termina.

2.4.3 Tributos Incidentes Sobre Importação

De acordo com a legislação brasileira, os tributos que incidem sobre a importação são:

- Imposto sobre Importação (II) - calculado sobre o valor aduaneiro, com alíquotas variáveis;
- Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) - calculado conforme a Tabela do IPI;
- Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) - alíquota variável segundo as alíquotas vigentes no Estado em que o desembaraço aduaneiro é procedido;
- PIS sobre Importação (Lei 10.865/2004) - alíquota geral de 1,65%, existindo alíquotas específicas para determinados produtos;
- COFINS sobre Importação (Lei 10.865/2004) - alíquota geral de 7,6%, existindo alíquotas específicas para determinados produtos;

- Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) - alíquota de 5% sobre a importação de serviços provenientes do exterior do País, especificados na Lei Complementar 116/2003;
- Imposto sobre Operações de Câmbio (IOF) - devido sobre a compra de moeda estrangeira, na liquidação da operação de câmbio para pagamento da importação de serviços, devido à alíquota de 0,38%.

A importação de bens estrangeiros constitui fato gerador para a tributação de II. IPI, ICMS e PIS/Pasep e Cofins – Importação, para Oliveira et al (2007, p. 29) “... é a situação definida em lei como necessária e suficiente para sua ocorrência. De forma mais simples, conceitua - se como o “fato” que gera a obrigação de pagar o tributo”.

Na ocorrência dos fatos dispostos em lei, intitulados de hipóteses de incidência, acontece nesse momento o fato gerador da obrigação tributária. A lei também determina a forma de cálculo dos montantes a serem pagos e quais os valores que comporão parte da base de cálculo.

2.5 PIS E COFINS NA IMPORTAÇÃO

A Lei 10.685/04 Dispõe sobre PIS e COFINS incidentes sobre a importação de bens e serviços e dá outras providências.

Art. 1º Ficam instituídas a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público incidente na Importação de Produtos Estrangeiros ou Serviços - PIS/PASEP-Importação e a Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social devida pelo Importador de Bens Estrangeiros ou Serviços do Exterior - COFINS-Importação, com base nos arts. 149, § 2º, inciso II, e 195, inciso IV, da Constituição Federal, observado o disposto no seu art. 195, § 6º. (BRASIL₃).

A importação se dá a partir do momento em que a mercadoria estrangeira entra em território aduaneiro, ou seja, os bens só são considerados importados após sua internalização no país, que ocorre a partir de procedimentos burocráticos ligados à receita do país de destino.

A Lei 10.865/2004, que dispõe sobre o Pis e Cofins na Importação, em seu art. 3º diz que o fato gerador do tributo é a entrada de bens estrangeiros no território nacional; ou pagamento, o crédito, a entrega, o emprego ou a remessa de valores a

residentes ou domiciliados no exterior por serviço prestados. A incidência da contribuição se dá a partir do momento do registro da declaração de importação de bens submetidos a despacho para consumo.

O sujeito ativo das contribuições Pis e Cofins é a União, o sujeito passivo é o importador, assim considerada a pessoa física ou jurídica que promova a entrada de bens estrangeiros no território nacional ou aqueles que se beneficiam de serviços no exterior, ou ainda conforme prescreve o artigo 6º da Lei 10.865/2004.

O Pis/Pasep e a Cofins são tributos da espécie contribuições sociais, de competência da União, vinculadas a uma atividade estatal específica. No caso do Pis/Pasep esta atividade consiste em custear o Programa de Integração Social e ao Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, e no caso da COFINS, custear o financiamento da Seguridade Social. (ASHIKAGA, 2006, p.272).

Quanto à base de cálculo do Pis e Cofins na Importação, dispõe o artigo 7º da lei 10.865/2004 que está será:

I - o valor aduaneiro, na hipótese do inciso I do caput do art. 3º desta Lei; ou

II - o valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido para o exterior, antes da retenção do imposto de renda, acrescido do Imposto sobre Serviços de qualquer Natureza - ISS e do valor das próprias contribuições, na hipótese do inciso II do caput do art. 3º desta Lei.

§ 1º A base de cálculo das contribuições incidentes sobre prêmios de resseguro cedidos ao exterior é de 15% (quinze por cento) do valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido. ((Produção de efeito)

§ 2º O disposto no § 1º deste artigo aplica-se aos prêmios de seguros não enquadrados no disposto no inciso X do art. 2º desta Lei.

§ 3º A base de cálculo fica reduzida:

I - em 30,2% (trinta inteiros e dois décimos por cento), no caso de importação, para revenda, de caminhões chassi com carga útil igual ou superior a 1.800 kg (mil e oitocentos quilogramas) e caminhão monobloco com carga útil igual ou superior a 1.500 kg (mil e quinhentos quilogramas), classificados na posição 87.04 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, observadas as especificações estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal; e

II - em 48,1% (quarenta e oito inteiros e um décimo por cento), no caso de importação, para revenda, de máquinas e veículos classificados nos seguintes códigos e posições da TIPI: 84.29, 8432.40.00, 8432.80.00, 8433.20, 8433.30.00, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 8702.10.00 Ex 02, 8702.90.90 Ex 02, 8704.10.00, 87.05 e 8706.00.10 Ex 01 (somente os destinados aos produtos classificados nos Ex 02 dos códigos 8702.10.00 e 8702.90.90). (BRASIL₃)

No dia 10 de outubro de 2013 o Supremo Tribunal Federal (STF) por “unanimidade”, declarou “inconstitucional” a inclusão do ICMS e das próprias contribuições na base de cálculo do PIS e da COFINS na Importação.

A Base de cálculo PIS e da COFINS na Importação de bens, passa a excluir do cálculo o valor do ICMS e das próprias contribuições. Pela nova regra, o cálculo ficou da seguinte forma: na importação de bens, a base de cálculo do PIS/COFINS será o valor aduaneiro, isto é, o “valor CIF” (valor da mercadoria + frete internacional + seguro internacional, quando houver), e na importação de bens sujeitos a alíquota específica (alíquota fixa por unidade), a base de cálculo do PIS/COFINS-Importação será a citada “alíquota” do produto multiplicada pela quantidade importada. Já na importação de serviços o cálculo continua sendo o mesmo.

Mostramos a seguir uma exemplificação de cálculo do PIS/COFINS na importação.

| Exemplo Hipotético de cálculo Pis/Cofins na Importação | | | |
|--|--------|------------|------------------|
| PRODUTO XXX | | | |
| VALOR DA MERCADORIA | | R\$ | 1.000,00 |
| EMBALAGEM | | R\$ | 1.300,00 |
| FRETE INTERNO | | R\$ | 600,00 |
| FOB | | R\$ | 2.900,00 |
| VALOR DO FRETE INTERNACIONAL | | R\$ | 3.300,00 |
| VALOR DO SEGURO FRETE INTERNACIONAL | | R\$ | 1.100,00 |
| VALOR DA MERCADORIA NO LOCAL DO DESPACHO | | R\$ | 7.300,00 |
| VALOR ADUANERO | | R\$ | 7.300,00 |
| CALCULO DOS IMPOSTOS SOBRE IMPORTAÇÃO PRODUTO XXX | | | |
| II | 14,00% | R\$ | 1.022,00 |
| IPI | 5,00% | R\$ | 416,10 |
| PIS - (=R\$ 7.300 x 1,65%) | 1,65% | R\$ | 120,45 |
| COFINS - (=R\$7.300 x 7,60%) | 7,60% | R\$ | 554,80 |
| SISCOMEX | | R\$ | 214,00 |
| DESPESAS DESEMBARAÇO | | R\$ | 500,00 |
| ICMS | 17% | R\$ | 2.074,28 |
| ISS | 2% | | |
| CUSTO DA IMPORTAÇÃO | | R\$ | 12.201,63 |

- Imposto de Importação (II) – alíquota varia de 0% até 35% de acordo com o NCM definido e deve incidir sobre o valor aduaneiro
- Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) – para saber a alíquota vale a pena consultar a TIPI (Tabela de Incidência do Imposto sobre P.I.) – de toda

forma a base de cálculo para esse tributo é o valor aduaneiro somado do Imposto de Importação

- PIS e COFINS – como regra geral, temos as alíquotas de 2,1% para o PIS Importação e de 9,65% para o COFINS Importação incidindo sobre o valor aduaneiro da mercadoria. Existem exceções e, em caso de dúvida, vale a pena consultar a Receita Federal
- ICMS – O imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços é um tributo estadual, então vai ter variação de acordo com o estado de destino da mercadoria. A sua base de cálculo é o $(\text{Valor aduaneiro} + \text{II} + \text{IPI} + \text{PIS} + \text{COFINS} + \text{taxa Siscomex} + \text{despesas ocorridas até o momento do desembarço aduaneiro}) \div (1 - \text{alíquota devida do ICMS})$.

2.5.1 Hipóteses De Aproveitamento De Crédito PIS/COFINS - Importação

As empresas que adotam o sistema de tributação Lucro Real podem se creditar, já as do Regime de Lucro Presumido e Simples Nacional não tem direito ao crédito.

Conforme o art. 2º Lei 10.865/2004:

As pessoas jurídicas sujeitas à apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, nos termos dos arts. 2º e 3º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, poderão descontar crédito, para fins de determinação dessas contribuições, em relação às importações sujeitas ao pagamento das contribuições de que trata o art. 1º desta Lei. (BRASIL₃.)

Conforme § 2º do art. 15º Lei 10.865/2004 O crédito que não aproveitados em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes

Com Lei nº 13.137/2015, as empresas que importarem mercadorias irão pagar, na maioria das importações, a alíquota de 11,75% (2,10% para o PIS e 9,65% para o COFINS) sobre o valor aduaneiro dos produtos.

2.5.2 Direito ao Crédito no PIS/COFINS - Importação

As pessoas jurídicas importadoras poderão descontar créditos resultantes de importação sujeita ao pagamento da Contribuição para o PIS/COFINS Importação, desde que se encontrem sob regime de apuração não cumulativo, e

diante das seguintes hipóteses, bens adquiridos para revenda, bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Conforme § 1º art. 15º da Lei 10.865/2004 esses direitos ao crédito aplicam-se somente em relação às contribuições efetivamente pagas na importação de bens e serviços a partir da produção dos efeitos destas regras.

Importante destacar que, de acordo com a lição de André Mendes Moreira, para a aplicação da não cumulatividade ao PIS/COFINS-Importação, foi necessária à sua equiparação ao PIS/COFINS incidente sobre a receita bruta devido pelo importador. Dessa forma, a legislação permitiu a dedução de créditos decorrentes de pagamento do PIS/COFINS-Importação com os débitos de PIS/COFINS devidos pelo auferimento de receitas na venda interna promovida pelo importador.

2.5.3 Direito ao Crédito PIS/COFINS - Importação por conta e ordem de terceiros

A importação por conta e ordem de terceiros é quando o importador utiliza de recursos de terceiros para efetuar a importação, ou seja, uma empresa (adquirente) contrata um terceiro (importadora) para realizar o processo de importação em seu nome, através de um vínculo formal, podendo receber adiantamento de capital para realizar esse processo. Por conseguinte, a empresa importadora opera como uma prestadora de serviço a administração a gestão logística, operacional e financeira das importações é feita pela importadora, no entanto essa não interfere nas relações comerciais entre adquirente e seus fornecedores no exterior. É preciso salientar que na importação por conta e ordem, os recursos financeiros destinados à importação devem ser da empresa adquirente.

Os produtos dessa operação são de propriedade do adquirente, que detém a incumbência sobre o fechamento de câmbio, outrossim, o repasse da mercadoria em território nacional não gera documento fiscal de venda e nem incidência de tributos.

Conforme artigo 18º Lei 10.865/2004, as importações por conta e ordem de terceiros, os créditos relativos ao PIS/PASEP e COFINS importação, deverão ser aproveitados pelo encomendante. O importador fará o recolhimento e o destaque em sua nota fiscal de entrada, discriminando o valor de cada tributo e o repassará ao encomendante no valor do produto em sua nota fiscal de saída ao adquirente.

2.5.4 Alíquotas para cálculo dos Créditos - PIS/COFINS - Importação

O crédito será apurado mediante a aplicação das alíquotas de 1,65% a e 7,6% para PIS e COFINS respectivamente, calculados sobre o valor que serviu de base de cálculo das contribuições na forma do art. 7º da Lei 10.865/2004, acrescido do valor do IPI vinculado à importação, quando integrante do custo de aquisição. (§ 3º art. 15º Lei 10.865/2004)

| Exemplo Hipotético de cálculo credito Pis/Cofins na Importação | | | | | |
|--|----------------------|-------|------------------------------|----------------------|--|
| Vendas totais do mês | R\$ 40.000,00 | | Compras totais do mês | R\$ 12.300,00 | |
| Produtos Tributados | R\$ 30.000,00 | | Produtos Tributados | R\$ 5.000,00 | |
| Produtos Monofásicos | R\$ 7.000,00 | | Produtos importados | 7.300,00 | |
| Produtos com Alíquota zero: | R\$ 3.000,00 | | | | |
| Debito | | | Credito | | |
| | R\$ 40.000,00 | | | R\$ 12.300,00 | |
| Base de Cálculo (C – D) | | | | | |
| | R\$ 27.700,00 | | | | |
| PIS a recolher | R\$ 457,05 | 1,65% | | | |
| COFINS a recolher | R\$ 2.105,20 | 7,60% | | | |

2.5.5 Isenção do PIS/COFINS - Importação

Conforme art. 9º Lei 10.865/2004 são isentas das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS na importação:

I - as importações realizadas:

- a) pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, suas autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo poder público;
- b) pelas Missões Diplomáticas e Repartições Consulares de caráter permanente e pelos respectivos integrantes;
- c) pelas representações de organismos internacionais de caráter permanente, inclusive os de âmbito regional, dos quais o Brasil seja membro, e pelos respectivos integrantes;

II - as hipóteses de:

- a) amostras e remessas postais internacionais, sem valor comercial;
- b) remessas postais e encomendas aéreas internacionais, destinadas a pessoa física;
- c) bagagem de viajantes precedentes do exterior e bens importados a que se apliquem os regimes de tributação simplificada ou especial;
- d) bens adquiridos em loja franca no País;
- e) bens trazidos do exterior, no comércio característico das cidades situadas nas fronteiras terrestres, destinados à subsistência da unidade familiar de residentes nas cidades fronteiriças brasileiras;
- f) bens importados sob o regime aduaneiro especial de drawback, na modalidade de isenção;

- g) objetos de arte, classificados nas posições 97.01, 97.02, 97.03 e 97.06 da NCM, recebidos em doação, por museus instituídos e mantidos pelo poder público ou por outras entidades culturais reconhecidas como de utilidade pública; e
- h) máquinas, equipamentos, aparelhos e instrumentos, e suas partes e peças de reposição, acessórios, matérias-primas e produtos intermediários, importados por instituições científicas e tecnológicas e por cientistas e pesquisadores, conforme o disposto na Lei 8.010, de 29 de março de 1990. (BRASIL³)

Devemos aqui fazer uma observação, conforme a Lei 10.925, 2004, as isenções de que tratam estes itens somente serão concedidas se satisfeitos os requisitos e condições exigidos para o reconhecimento de isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI.

2.5.6 Não Incidência PIS/COFINS - Importação

Conforme o art. 2º Lei 10.865/2004 O PIS e a COFINS importação não incidem sobre bens estrangeiros que, corretamente descritos nos documentos de transporte, chegarem ao País por erro inequívoco bens estrangeiros idênticos, em igual quantidade e valor, e que se destinem à reposição de outros anteriormente importados que se tenham revelado, após o desembaraço aduaneiro, defeituosos ou imprestáveis; bens estrangeiros devolvidos para o exterior antes do registro da declaração de importação, observada a regulamentação do Ministério da Fazenda bens ou serviços importados pelas entidades beneficentes de assistência social, nos termos do § 7º do art. 195 da Constituição Federal.

2.5.7 Prazo de Recolhimento do PIS/COFINS - Importação

As datas de vencimento em que deverão ser recolhidas as contribuições para o PIS/PASEP e COFINS na importação conforme descrito na Lei 10.865/2004, art. 13º serão pagas:

- I - na data do registro da declaração de importação, na hipótese da entrada de bens estrangeiros no território nacional;
- II - na data do pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa, na hipótese do pagamento, crédito, entrega, emprego ou a remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior como contraprestação por serviço prestado;
- III - na data do vencimento do prazo de permanência do bem no recinto alfandegado, se iniciado o respectivo despacho aduaneiro antes de aplicada

a pena de perdimento, na situação prevista pelo art. 18 da Lei 9.779/99; (BRASIL₃)

2.6 INDUSTRIA FARMACEUTICA

A indústria farmacêutica teve seu início no Brasil nos meados do século 20. Segundo Ribeiro (2000), o crescimento da indústria farmacêutica no Brasil, “guarda forte relação com a instituição da saúde pública, das práticas sanitárias de prevenção e combate às doenças infecciosas e, em especial, com as instituições de pesquisa básica e aplicada”.

Para (BRITO; PONTES, 2009), a indústria farmacêutica é responsável pela produção de medicamentos, embora seja também uma atividade de desenvolvimento, pesquisa, comercialização e distribuição de medicamentos.

Com a publicação da Lei nº 9.782, de 26 de janeiro 1999, foi criada a Agência Nacional de Vigilância Sanitária (Anvisa), que dispõe em seu artigo 1º o papel da ANVISA:

Art. 1º O Sistema Nacional de Vigilância Sanitária compreende o conjunto de ações definido pelo § 1º do art. 6º e pelos arts. 15 a 18 da Lei nº 8.080, de 19 de setembro de 1990, executado por instituições da Administração Pública direta e indireta da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, que exerçam atividades de regulação, normatização, controle e fiscalização na área de vigilância sanitária. (BRASIL₇)

Foi entre as décadas de 1920 e 1950, que várias empresas internacionais se instalaram no Brasil, no entanto a chegada das multinacionais ao Brasil se deu por volta de 1930, foi a partir deste momento que começamos a ter um considerável número de empresas instaladas no setor farmacêutico brasileiro.

Mesmo sendo possível importar remédios de outros países, apenas podem entrar em solo nacional os fármacos que estiverem homologados pela Anvisa. Para isso, deve-se fazer uma pesquisa no site: http://www7.anvisa.gov.br/datavisa/Consulta_Produto/consulta_medicamento.asp para a constatação legal da importação, conforme explicado por Zamparoni (ZAMPARONI, 2014 apud SOUZA, N.T de).

Nos dias de hoje a indústria farmacêutica, tanto nacional quanto internacional, ainda enfrentam diversos obstáculos e se deparam com inúmeros desafios, no mercado de importação e exportação.

2.6.1 Siscomex na Importação de Medicamentos

Conforme orientações do site da Anvisa “a importação de medicamentos na com exceção dos medicamentos sujeitos à controle especial, estará sujeita ao Registro de Licenciamento de Importação no Siscomex, submetendo-se à fiscalização pela autoridade sanitária antes de seu desembaraço aduaneiro. Para saber em detalhes, acesse o item Importação de Produtos Sujeitos à Vigilância Sanitária – Geral, ou a RDC nº 81/2008.”

O primeiro passo para se ter acesso ao Siscomex Importação (LI e DI) é a criação de um certificado digital, ou seja, o e-CPF ou o e-CNPJ; escolha da Autoridade Certificadora Habilitada pela RFB; e envio da solicitação. Na sequência, é apresentado um formulário, em que o seu preenchimento correto é primordial para o recebimento da medicação importada.

A Anvisa também estabelece quais as documentações obrigatórias para apresentação à autoridade sanitária onde será desembaraçado o produto:

Formulário de Petição; Comprovante de pagamento da Taxa de Fiscalização de Vigilância Sanitária (TFVS), por meio da Guia de Recolhimento da União (GRU); Autorização de acesso para inspeção física, na forma da legislação fazendária, quando couber; Fatura Comercial - “Invoice”; Conhecimento de Carga Embarcada; Declaração quanto aos lotes ou partidas, identificados alfa-numericamente, no que couber; Laudo Analítico de Controle de Qualidade, por lote ou partida, emitido pelo fabricante, exceto quando se tratar de importações de padrões de referência primários; Informações sobre o produto e pessoa jurídica importadora, como regularização do produto e da empresa e número de Licenciamento de Importação ou Licenciamento Simplificado de Importação; Declaração do detentor do registro autorizando a importação por terceiro; Instrumento de representação da pessoa jurídica detentora da regularização do produto junto a Anvisa a favor do responsável legal ou representante legal; Documento de averbação referente à comprovação da atracação do produto no ambiente armazenador e sua respectiva localização, expedido pelo representante legal da pessoa jurídica administradora do recinto alfandegado onde o produto encontra-se armazenada. (BRASIL⁷)

2.6.2 Fatos Geradores da Incidência dos Créditos Tributários Relacionados ao Crédito de Pis/Cofins na Importação de Produtos Farmacêuticos

Segundo Pegas (2011) com a lei 10147/00 (com alteração na lei 10.548/02) foi criada a tributação monofásica para o Pis Cofins, com isso as empresas que fabricam ou importam produtos farmacêuticos passaram a pagar alíquotas

diferenciadas, permitindo assim que as demais empresas do processo produtivo como distribuidores e atacadistas fiquem isentos da tributação.

No entanto com a Lei nº 13.137/2015 ocorreram várias modificações na legislação tributária, principalmente em relação ao aproveitamento de créditos.

A Lei nº 13.137/2015 alterou a Lei nº 10.865/2004, majorando as alíquotas das referidas contribuições, entre elas o PIS Importação e a COFINS Importação conforme abaixo:

| FATO GERADOR | Alíquota de PIS/PASEP-Importação | Alíquota de COFINS-Importação |
|--|---|--------------------------------------|
| Entrada de bens estrangeiros no território nacional | 2,1% | 9,65% |
| Importação de produtos farmacêuticos (conforme itens definidos no art. 8º, §1º da Lei nº 10.865/2004) | 2,76% | 13,03% |
| Importação de produtos de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal (conforme itens definidos no art. 8º, §2º da Lei nº 10.865/2004) | 3,52% | 16,48% |

Os importadores poderão descontar crédito de PIS/PASEP-Importação e à COFINS-Importação nas seguintes hipóteses:

- Importação para revenda de produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, máquinas e veículos, pneus novos de borracha, câmaras-de-ar de borracha, papel imune, álcool, inclusive para fins carburantes e serviços de frete, afretamento, arrendamento ou aluguel de embarcações marítimas ou fluviais destinadas ao transporte de pessoas para fins turísticos (conforme itens definidos no art. 8º, §§ 1º a 3º, 5º a 10, 17 e 19 da Lei nº 10.865/2004).

Por fim, a utilização do crédito é vedada nas hipóteses referidas nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º e no art. 8º da Lei no 10.637/2002, e nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º e no art. 10 da Lei no 10.833/2003. A importação de bens sob o regime aduaneiro especial de drawback, na modalidade de isenção, não dará direito a crédito, em qualquer caso.

2.6.3 Bases de Cálculo Relacionados ao Credito nas Importações de Produtos Farmacêuticos

A Instrução Normativa 1.401/13 traz em seu texto a forma de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação:

Art. 1º Os valores a serem pagos relativamente à Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins-Importação) serão obtidos pela aplicação das seguintes fórmulas:

I - na importação de bens sujeitos a alíquota específica, a alíquota da contribuição fixada por unidade do produto multiplicada pela quantidade importada;

II - na importação de bens não abrangidos pelo inciso anterior, a alíquota da contribuição sobre o Valor Aduaneiro da operação;

III - na importação de serviços:

$$Cofins_{IMPORTAÇÃO} = d \times V \times Z$$

$$Pis_{IMPORTAÇÃO} = c \times V \times Z$$

onde,

$$Z = \left[\frac{1 + f}{(1 - c - d)} \right]$$

V = o valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido para o exterior, antes da retenção do imposto de renda

c = alíquota da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação

d = alíquota da Cofins-Importação

f = alíquota do Imposto sobre Serviços de qualquer Natureza

Art. 2º Fica revogada a Instrução Normativa SRF nº 572, de 22 de novembro de 2005. (BRASIL₁)

Com publicação da IN 1.401/13, a Receita Federal do Brasil traz maior segurança jurídica aos contribuintes importadores, pois não resta qualquer dúvida de que a não inclusão do ICMS, PIS e Cofins na base de cálculo do PIS-Cofins importação não acarretará em fiscalização.

A partir da data de 10 de outubro de 2013 a base de cálculo do PIS e da COFINS-Importação, não tem incidência do ICMS e das próprias contribuições. Pela nova regra, o cálculo da seguinte forma: na importação de bens, a base de cálculo do PIS/COFINS-Importação será o "valor aduaneiro", isto é, o "valor CIF" (valor da mercadoria + frete internacional + seguro internacional, quando houver), e na importação de bens sujeitos a alíquota específica (alíquota fixa por unidade), a base

de cálculo do PIS/COFINS-Importação será a citada "alíquota" do produto multiplicada pela quantidade importada.

Com a mudança houve uma redução de PIS e COFINS-Importação em média de 3,30% (ICMS a 17%) e 3,47% ICMS a 18%) calculado sobre o valor aduaneiro.

2.6.4 EXEMPLO PRÁTICO

A indústria Farmacêutica ZZX Ltda., tributada com base no lucro real, sujeita às alíquotas diferenciadas do PIS/Pasep e da Cofins, apresentou, no mês de março/2018, os seguintes valores:

| RECEITA BRUTA DE VENDAS | R\$ |
|--|-------------------|
| Produtos farmacêuticos, sujeitos à alíquota diferenciada, com direito ao crédito | 100.000,00 |
| Produtos farmacêuticos, sujeitos à alíquota diferenciada, sem direito ao crédito | 10.000,00 |
| Outras receitas | 50.000,00 |
| TOTAL | 160.000,00 |

(*) Receitas já deduzidas as vendas canceladas e os descontos incondicionais.

| INSUMOS E DESPESAS (que geram direito a credito) | R\$ |
|--|-----------|
| Matérias-primas | 30.000,00 |
| Material de embalagem | 4.000,00 |
| Despesas com energia elétrica | 1.500,00 |
| Despesas de depreciação no mês | 2.000,00 |

Com base nas informações acima efetuaremos os seguintes os cálculos para PIS e da Cofins:

Apuração dos Débitos

| PRODUTOS | RECEITA BRUTA (I) | DÉBITO | |
|--|----------------------|--------------------------|-------------------------------|
| | | PIS (II = 2,76% de I) | COFINS (III = 13,03% de I) |
| Produtos farmacêuticos, sujeitos à alíquota diferenciada, com direito ao crédito | 100.000,00 | 2.760,00 | 13.030,00 |
| Produtos farmacêuticos, sujeitos à alíquota diferenciada, sem direito ao crédito | 10.000,00 | 276,00 | 1.303,00 |
| TOTAL | | 3.036,00 | 14.333,00 |
| PRODUTOS | RECEITA BRUTA (I) | CÁLCULO | |
| | | PIS (II = 2,10% de I) | COFINS (III = 9,65 % de I) |
| Outras receitas Importação | 50.000,00 | 630,00 | 2.895,00 |
| TOTAL | | 630,00 | 2.895,00 |
| TOTAL DOS DEBITOS | | R\$ 3.666,00 | R\$ 17.228,00 |

Apuração dos Créditos

| INSUMOS E DESPESAS | VALOR R\$ (I) | CRÉDITOS | |
|-------------------------|------------------|--------------------------|-----------------------------|
| | | PIS (II = 1,65% de I) | COFINS (III = 7,6% de I) |
| Matéria-Prima | 30.000,00 | 495,00 | 2.280,00 |
| Material de Embalagem | 4.000,00 | 66,00 | 304,00 |
| Energia Elétrica | 1.500,00 | 24,75 | 114,00 |
| Encargos de Depreciação | 2.000,00 | 33,00 | 152,00 |
| TOTAL | | 1.237,50 | 2.850,00 |

Apuração do Crédito Importação

| RECEITA BRUTA (I) R\$ | CRÉDITO IMPORTAÇÃO | |
|-----------------------------|-------------------------------|--------------------------------------|
| | PIS (II = 2,76de I) R\$ | COFINS (III = 13,03% de I) R\$ |
| 100.000,00 | 2.760,00 | 13.030,00 |

| | |
|---|-----------------|
| Apuração do Pis a Recolher | |
| DÉBITO DO PIS | R\$ 3.666,00 |
| CRÉDITOS DO PIS (Regime Não Cumulativo) | (1.237,50) |
| CRÉDITO IMPORTAÇÃO DO PIS | (2.760,00) |
| TOTAL DO PIS/PASEP A RECOLHER | (331,50) |

| | |
|--|--------------------|
| APURAÇÃO DA COFINS A RECOLHER | |
| DÉBITO DA COFINS | 17.228,00 |
| CRÉDITOS DA COFINS (Regime Não Cumulativo) | (2.850,00) |
| CRÉDITO IMPORTAÇÃO DA COFINS | (13.030,00) |
| TOTAL DA COFINS A RECOLHER | (15.880,00) |

3. METODOLOGIA DA PESQUISA

3.1 TIPOLOGIAS QUANTO AOS OBJETIVOS

Visando os objetivos do estudo, será desenvolvida uma pesquisa de natureza descritiva, por meio de técnicas que possibilitaram uma aproximação do problema, buscando assim ter um maior conhecimento sobre o assunto.

“As pesquisas descritivas têm como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre variáveis”, afirma Gil (2002, p. 42).

Na pesquisa descritiva não há interferência do pesquisador, este só pode descrever os fatos observado e as informações verificadas durante o estudo, procurando demonstrar problemas que não estejam documentados.

3.2 TIPOLOGIAS QUANTO AO PROBLEMA DE PESQUISA

Nesta pesquisa a abordagem do problema terá um enfoque qualitativo, abordando situações em diferentes aspectos, referente à natureza, mensuração, evidenciação, conformidade com a legislação e impactos na empresa.

Richardson (1999 apud BEUREN, 2003), faz referência que “os estudos que empregam uma metodologia qualitativa podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais”.

Para Pereira (2004, p. 21) a pesquisa qualitativa se ocupa da investigação de eventos qualitativos, mas com referenciais teóricos menos restritivos e com maior oportunidade de manifestação para a subjetividade do pesquisador.

Para o reconhecimento da pesquisa qualitativa deve ser observado o ambiente escolhido para o estudo, efetuar a coletado dos dados, e a partir desta interpretar os fatos e assim concluir os objetivos propostos.

3.3 TIPOLOGIAS DA PESQUISA QUANTO À ABORDAGEM DOS PROCEDIMENTOS

Quanto ao procedimento do estudo será realizada pesquisa bibliográfica e documental a partir de materiais já elaborados, tais como livros e artigos científicos.

Para Andrade (2003) a pesquisa bibliográfica tanto pode ser um trabalho independente como constituir -se no passo inicial de outra pesquisa.

Para Martins e Theóphilo (2009, p. 55) “a estratégia de Pesquisa Documental é característica dos estudos que utilizam documentos como fonte de dados, informações e evidências.”

Gil determina que:

A pesquisa bibliográfica é um processo que envolve nove etapas as quais servirá de orientação a execução deste trabalho, iniciando pela escolha do tema, passando pelo levantamento preliminar, pela formação do problema, elaboração do plano provisório de assunto, busca das fontes, fichamento, estudo do material e organização lógica do assunto seguida pela redação do texto. (GIL, 1999, p.47)

3.4 COLETAS DE DADOS DOS DADOS E INFORMAÇÕES

Os objetivos específicos serão abordados pela técnica da pesquisa bibliográfica e documental, segundo os indicadores da área econômico-empresarial:

(I) Mapear os fatos geradores da incidência dos créditos tributários relacionados ao crédito de PIS/COFINS; (II) Identificar as bases de cálculo relacionados ao crédito nas importações de produtos farmacêuticos; (III) Consolidar propostas para aproveitar os créditos tributários originados nas importações relacionados a PIS/COFINS.

4. CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

Após a realização da pesquisa pode-se concluir que no segmento farmacêutico, é preciso analisar cada caso, e fazer um estudo tributário criterioso, pois cada organização tem suas particularidades.

A contabilidade tem um papel importante nesse momento pois é a partir dela que são feitas as coletas de dados contábeis, tributários econômicos. A partir da contabilidade tributária define-se as melhores estratégias de administração de impostos visando o melhor caminho para diminuir o pagamento de tributos.

Santos e Oliveira (2008, p.03) destacam que, planejamento tributário não deve ser confundido com sonegação fiscal. Enquanto planejar é escolher a opção que possa dar melhores resultados para a empresa, sonegar é utilizar-se de meios ilegais para deixar de recolher um tributo que é devido.

A incidência Pis e Cofins na importação de bens e serviços é utilizada como instrumento de política econômica, e tem como característica a arrecadação e a fiscalização. Serve como proteção industrial pois ela garante que produtos nacionais tenham condições de competirem e evitam que produtos similares produzidos em países economicamente mais desenvolvidos onde o custo industrial é reduzido graças a processos de racionalização de produção ou desenvolvimento tecnológico superior ao nacional sejam comercializados com preços muito diferenciados.

O presente trabalho que dispõe sobre o PIS e COFINS na importação de produtos no segmento farmacêutico, tem com finalidade apontar aos usuários a importância do entendimento dessas contribuições, podendo o contribuinte se beneficiar de créditos ou até mesmo de isenção destes tributos no momento do recolhimento, tornando essas contribuições menos onerosas e estando em conformidade a legislação vigente.

Observando no decorrer deste trabalho de pesquisa que há uma grande complexidade na apuração das contribuições de PIS/COFINS na importação de produtos farmacêuticos, devido ao fato da legislação ser complexa em relação aos créditos, sendo necessário um grau aprofundado de entendimento por parte dos usuários destes tributos para que, atendam com êxito as necessidades da organização.

A exatidão das informações em tempo real se faz imprescindível diante do fato que essas já não estão mais voltadas apenas para a orientação das

organizações na hora da tomada de decisão, mas também ao fisco que, por meio eletrônico acompanha os Débitos e Créditos apurados em cada operação efetuado pela organização a conhecida Escrituração Fiscal Digital (EFD-Contribuições), sendo este um dos fatores indispensáveis para que os usuários mantenham-se inteirados e atualizados sobre a legislação.

As empresas que fazem um trabalho em cima dos tributos incidentes em suas operações têm a vantagem da economia dos tributos e a diminuição de riscos fiscais.

O presente trabalho proporcionou ideias para futuras pesquisas, expandindo o conhecimento e proporcionando que outros estudos sejam realizados; como sugestão de estudos direcionados ao planejamento tributário nas empresas de pequeno e médio porte do Brasil, pois se existe ferramenta que auxilia na prestação de contas, nas exigências da carga tributária brasileira, que além de elevada, se torna cada vez mais complexa, merece todo destaque e importância na sobrevivência das organizações, principalmente, os micro, pequenos e médio negócios brasileiros.

De acordo com a pesquisa realizada foi possível concluir que para alcançar os objetivos específicos, se faz necessário possuir um vasto conhecimento sobre as normas e princípios que regem os tributos de PIS e COFINS na importação. Pois de forma ampla para a tomada de créditos as empresas farmacêuticas que fazem importação precisam estar no regime não-cumulativo, os produtos importados devem ser cadastrados com os NCM e CSTs corretos e o empresário precisa ficar atento as alíquotas que para processo de importação são diferenciadas conforme o produto importado.

Sendo assim recomenda-se para novas pesquisas a realização de um estudo mais aprofundado ou um estudo de caso envolvendo todos os tributos pagos pela organização, só assim poderá se escolher a tributação mais adequada e vantajosa para organização. Do mesmo modo sugere-se que para futuras consultas neste trabalho deverão ser consideradas as modificações na legislação tributária.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquemático**. 4ª ed. São Paulo: Método, 2010

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

ANDRADE, M. M. de. **Introdução à metodologia do trabalho científico**. 6. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2003

ASHIKAGA, C. E. G. **Análise da Tributação na Importação e na Exportação**. 3. ed. São Paulo: Lex editora, 2006.

BRASIL₁. **Secretaria da Receita Federal**. Disponível em <http://www.receita.fazenda.gov.br/pessoajuridica/pispasepcofins/incidenciaexportservico.htm>. Acessado em 11/07/2017.

BRASIL₂. **Constituição (1998)**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/civil03/_ato2004-2006/2005/lei/l11196.htm Acessado em 11/07/2017.

BRASIL₃. **Lei Nº 10.865, de 30 de Abril 2004**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/civil_03/_ato2004-2006/2005/lei/l11196.htm Acessado em 11/07/2017.

BRASIL₄. **Lei Nº 11.727, de 23 de Junho de 2008**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2008/lei/l11727.htm. Acessado em 19/07/2017.

BRASIL₅. **Lei Nº 12.649, de 17 de maio de 2012**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2012/Lei/L12649.htm. Acessado em 19/07/2017.

BRASIL₆. **Lei Nº 5.172, de 25 de Outubro de 1966**. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm Acessado em 19/07/2017.

BRASIL₇. **Agência Nacional de Vigilância Sanitária**. Disponível em http://portal.anvisa.gov.br/resultado-de-busca?p_p_id=101&p_p_lifecycle=0&p_p_state=maximized&p_p_mode=view&p_p_col_id=column-1&p_p_col_count=1&_101_struts_action=%2Fasset_publisher%2Fview_content&_101_assetEntryId=2611817&_101_type=content&_101_urlTitle=medicamentos-produtos-importacao-de-medicamentos&inheritedRedirect=true. Acessado em 10/03/2018

BRASIL₈. **LEI Nº 8.981, DE 20 DE JANEIRO DE 1995**. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8981.htm. Acessado em 10/03/2018

BRASIL₉. **LEI Nº 9.718, DE 27 DE NOVEMBRO DE 1998**. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9718compilada.htm. Acessado em 10/03/2018

BRASIL₁₀. **LEI Nº 8.212, DE 24 DE JULHO DE 1991**. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/l8212cons.htm. Acessado em 10/03/2018

BRASIL¹¹. **Lei nº 9.782, de 26 de janeiro 1999**. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9782.htm. Acessado em 10/03/2018

BRASIL¹². **LEI Nº 13.137, DE 19 DE JUNHO DE 2015**. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13137.htm. Acessado em 10/03/2018

BRASIL¹³. **LEI COMPLEMENTAR Nº 07, DE 7 DE SETEMBRO DE 1970**. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13137.htm. Acessado em 22/02/2018

BROGINI, Gilvan. **Tributação e Benefícios Fiscais no Comercio Exterior**. Curitiba: Ed. Ibeplex, 2008.

CHAVES, F. C. **Planejamento Tributário na Prática: Gestão Tributária Aplicada**. São Paulo: Atlas, 2009

FABRETTI, L. C. **Contabilidade Tributária**. 16º ed. São Paulo: Atlas, 2017.

FERREIRA, M. I. P, REIS, N. R, SERRA, F. R. **Negócios Internacionais**. Editora Lidel, 2011.

FONTANELA, F. R. **“Finanças Públicas” lições introdutórias destinadas aos docentes do programa de educação fiscal**. Florianópolis, SEF, 2001, p.58.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: editora Atlas, 2002.

ICHIHARA, Yoshiaki. **Direito Tributário**. 15ª ed. São Paulo: Atlas, 2009.

KEEDI, Samir. **ABC do comércio exterior: abrindo as primeiras páginas**. São Paulo: Aduaneiras, 2005.

MARTINS, G. A; THEÓPHILO, C. R. **Metodologia da Investigação Científica para Ciências Sociais Aplicadas**. 2. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2009.

MELLO, C. A. B. de. **Curso de Direito Administrativo**. 17. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2004.

OLIVEIRA, A. S de. **Sped nas pequenas empresas (livro eletrônico): Como atender as exigências do fisco na era digital**. São Paulo: Trevisan Editora, 2014. Disponível em <<https://books.google.com.br/books?isbn=8599519646>>

OLIVEIRA, A. B. S. et al. **Métodos e técnicas de pesquisa em contabilidade**. São Paulo: Saraiva, 2003.

OLIVEIRA, G. P. de. **Contabilidade tributária**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

OLIVEIRA, L. M. de. **Manual de Contabilidade Tributária**. 3. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2004.

OLIVEIRA, L. M. de; CHIEREGATO, R.; PEREZ JR. J. H.; GOMES, M. B. **Manual de contabilidade tributária**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

PÊGAS, P. H. B. **Manual de Contabilidade Tributária**. 7. Ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos Editora, 2011.

PÊGAS, P. H. B. **Manual de Contabilidade Tributária**. 7. Ed. São Paulo: Atlas, 2018

PEREIRA, J. C. R. **Análise de Dados Qualitativos**. 3. ed. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 2004.

PINTO, J. R. **Imposto de Renda, contribuições administradas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e Sistema Simples**. Porto Alegre: Conselho Regional de Contabilidade do RS, 2011.

RAUPP, F. M. BEUREN, I. M. **Como Elaborar Trabalhos Monográficos Em Contabilidade: Teoria E Prática**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2006. Cap.3, p.76-97.

RATTI, Bruno. **Comércio internacional e câmbio**. 10ª ed. São Paulo: Aduaneiras, 2000.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 3ª ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2011.

SANTOS, A. R.; OLIVEIRA, R. C. M. de. **Planejamento Tributário Com Ênfase em Empresas Optantes Pelo Lucro Real**. [Gramado - RS]. 18º Congresso Brasileiro de Contabilidade. 2008

TAVARES, A. M. **Fundamentos de direito tributário**. 3ª ed. Florianópolis: Momento Atual; 2006.

UNIVERSIDADE ESTADUAL PAULISTA. **Manual de Importação da Unesp**. São Paulo, 2003.

MELO, J. E. S. de. LIPPO, L. F. **A não-cumulatividade tributária**. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2004.

SOUZA, N.T. de. **IMPORTAÇÃO DE MEDICAMENTOS**: Análise das principais dificuldades no processo de importação de medicamentos em cidades de pequeno porte. Rio de Janeiro, 2015. Monografia (Especialização em Comércio Exterior) – Instituto de Economia, Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2015.

ZAMPARONI, Emannuel. **Como importar remédios legalmente, 2014**. Disponível em: <http://ezamp.com.br/site/como-importar-remedios-legalmente/>. Acesso em 3 de setembro de 2015 – 20:25